

<b>PROCESSO</b>	- A. I. N° 279464.0010/21-4
<b>RECORRENTES</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEM S.A.
<b>RECORRIDOS</b>	- BRASKEM S.A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSOS</b>	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0219-02/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTERNET: 21/05/2024

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0167-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo até 01/01/2033, art. 33, inc. I da Lei Complementar nº 87/96. Os materiais utilizados para recuperar os danos e resíduos da produção, ou de proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos industriais em atividades desenvolvidas à margem do processo produtivo que não integram ao produto fabricado e geralmente se consomem após o processo produtivo são considerados materiais de uso e consumo do estabelecimento. O Nitrogênio utilizado em laboratório e na manutenção da planta, indicado no laudo técnico, corresponde ao percentual de 0,084% mais 9,97% do total adquirido em 2019. Sobre tais aquisições não se admite o creditamento fiscal por se caracterizar material de uso e consumo. Infração parcialmente subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. BENS DESTINADOS AO CONSUMO DO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. FALTA DE RECOLHIMENTO. É devido o pagamento do diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais de tais bens. Quanto ao Nitrogênio utilizado em laboratório e na manutenção da planta, que corresponde ao percentual de 0,084% mais 9,97% do total adquirido em 2019, é devido o pagamento do ICMS-DIFAL. Infração parcialmente subsistente. Excluídas as ocorrências de 2018, tendo em vista já fazer parte da exação no Auto de Infração nº 2796460006/19-5. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 15/09/2021, no valor de R\$ 2.292.673,41, em razão das seguintes irregularidades:

**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 2018 e 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 2.267.921,07, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02 - 06.02.01:** Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadoria adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2018 e janeiro a outubro de 2019, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 24.752,34, acrescido da multa de 60%, prevista no Art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96.

A 2ª JJF decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, por unanimidade, mediante o

Acórdão nº 0219-02/23-VD (fls. 455 a 485), com base no voto a seguir transcrito:

*“O Auto de Infração em análise imputa ao sujeito passivo a acusação de duas infrações à legislação do ICMS, tempestivamente impugnadas.*

*A autuada é inscrita no Cadastro Estadual de Contribuintes na condição Normal, estabelecida em Camaçari/BA, exerce a atividade econômica principal de CNAE-Fiscal 2031/20-0 - Fabricação de resinas termoplásticas.*

*Do início da ação fiscal o contribuinte foi cientificado mediante lavratura de Termo de Início de Fiscalização, em 10/05/2021, e intimado a quitar o débito ou apresentar defesa administrativa em 21/09/2021, através de mensagem postada no Domicílio Tributário Eletrônico – DT-e, fls. 29 a 35-v.*

*Constam apensados aos autos os demonstrativos analíticos e sintéticos das duas infrações, na forma impressa, fls. 08 a 29, e gravados no CD, fl. 28, elaborados com base nas informações da Escrituração Fiscal Digital – EFD do contribuinte, contendo todos os dados e informações necessárias ao perfeito entendimento das acusações, inclusive a memória de cálculo.*

*Compulsando os autos, verifico que o lançamento foi realizado em observância às determinações legais e regulamentares. A descrição do fato infracional se apresenta de forma clara, é possível se determinar com certeza a natureza das infrações, o autuado e o montante do débito tributário, assim como as multas sugeridas e os dispositivos legais e regulamentares infringidos.*

*Observo que o direito de ampla defesa e do contraditório do contribuinte foi plenamente preservado, inexistindo qualquer vício ou falha que macule de nulidade o Auto de Infração.*

*No mérito, as acusações fiscais dizem respeito às matérias intrincadas e, portanto, a decisão de uma delas recairá sobre a outra, vez que a infração 01 acusa o contribuinte de uso indevido de crédito fiscal nas aquisições de mercadorias tidas pela Fiscalização como destinada uso e consumo do estabelecimento e a infração 02 da falta de recolhimento do correspondente ICMS-DIFAL.*

*Preliminarmente à análise do mérito das infrações, ressalto um fato a ser previamente analisado, por ser de importância fundamental na liquidação do valor a ser exigido no presente Auto de Infração.*

*A autuada demonstrou que o mesmo estabelecimento já tendo sido objeto de anterior fiscalização, cuja auditoria recaiu sobre os exercícios de 2016 a 2018, resultou na lavratura do Auto de Infração nº 279464.0006/19-5 no qual também foi apurado o creditamento indevido relativo às mesmas operações tratadas neste Auto de Infração no exercício de 2018, fato que entendeu se configurar lançamento em duplidade.*

*O autuante, em sede de informação fiscal acatou na íntegra o argumento da defesa, pois reconheceu que o período de 2018 já havia sido objeto de fiscalização anterior por ele realizada, sendo assim um equívoco o lançamento desses valores no presente Auto de Infração, porquanto solicita a desconsideração dos lançamentos referentes a 2018.*

*Cotejando os demonstrativos sintéticos de ambos os Autos de Infração, constato verdadeira a arguição da defesa e correta a revisão procedida pelo autuante, a qual acato e considero excluída desse Auto de Infração as exigências referentes a 2018.*

*A autuada relatou que se dedica à industrialização e à comercialização de produtos químicos e petroquímicos de segunda geração, destacando-se, entre os seus produtos finais, o Polietileno, que, para ser produzido depende da dosagem contínua e controlada de determinados insumos, cujos créditos decorrentes das aquisições foram glosados, sob o entendimento da Fiscalização de que nenhum deles se incorpora ou se integra o produto final, tampouco possuem a condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, portanto itens destinado ao uso e consumo do estabelecimento.*

*Os itens cujos créditos foram glosados seguem relacionados:*

<b>Código</b>	<b>Descrição</b>	<b>NCM</b>	<b>Finalidade</b>	<b>Justificativa da defesa</b>
598528	ACIDO SULFURICO 98% - ISOTANQUE 1500L	28070010	INSUMO	
599092	BIOCIDA NAO OXIDANTE 7330.11 L - 25KG	38089999	INSUMO	
599091	BIODISPERSANT ORG NALSPERSE 7348.11R 25K	34021300	INSUMO	
599084	DISPERSANTE INORG NALCO 7385.11R - 30 KG	29313999	INSUMO	
645956	DISPERSANTE INORGANICO 3DT 120 .11	39069019	INSUMO	
568358	HIPOCLORITO DE SODIO 10-16%	28289011	INSUMO	
599085	INIBIDOR CORR TRASAR 3DT 198.11 -	38249941	INSUMO	Integralmente absorvidos pela água, sem os quais as torres de resfriamento perdem a sua função.

	<i>22 KG</i>			
644625	<i>INIBIDOR CORROSAO - NALCO 500030.11</i>	28142000	<i>INSUMO</i>	
597882	<i>INIBIDOR DE CORROSAO 8338.11L - 28KG</i>	38249941	<i>INSUMO</i>	
611144	<i>NALCO ELIMINOXI'R SEQUEST OXIGENIO-25KG</i>	29280090	<i>INSUMO</i>	
645302	<i>TRASAR 3DT 166.11 - DISPERSANTE</i>	38249941	<i>INSUMO</i>	
306492	<i>GAS ACETILENO INDUSTRIAL9KG WM40038423</i>	29012900	<i>INSUMO</i>	<i>Usado como fluido de arraste nos cromatógrafos.</i>
598082	<i>NITROGÊNIO GASOSO LÍQUIDO VAPORIZADO P1</i>	28043000	<i>INSUMO</i>	
554103	<i>NITROGÊNIO GASTUBOVIA</i>	28043000	<i>INSUMO</i>	
565794	<i>NITROGENIO LIQ CARRETA - PRODUCAO</i>	28043000	<i>INSUMO</i>	<i>Diversas utilizações.</i>

A autuada justificou que para executar suas atividades adquire diversos produtos, tais como o Dispersantes Inorgânicos (Nalco e Trasar), Biodispersante Nalsperse, Sequestrante de Oxigênio, Biocida não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), Gás Acetileno, Hipoclorito de Sódio, Ácido Sulfúrico, Nitrogênio, dentre outros, todos consumidos no seu processo produtivo, os quais se afiguram indispensáveis, razão pela qual se apropria dos créditos fiscais correspondentes.

Relatou que alguns desses produtos são empregados no seu sistema de água de resfriamento, cuja função é resfriar correntes intermediárias do processo, de forma a deixá-las em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final.

Resumidamente disse que a água de resfriamento atua para controlar a temperatura do processo produtivo, uma vez que a temperatura deve ser elevada, mediante o uso de vapor. Para que ocorra o processo de fabricação do Polietileno e também deve ser diminuída, para que se estabeleça em patamar específico necessário para fabricação do produto final, nas especificidades desejadas, conforme descrito no Parecer Técnico do IPT, anexado aos autos.

Quanto ao Nitrogênio, que tem maior importância e que suscitou a maior discussão ao longo da instrução processual, fundamental definir qual função é dada ao volume ingressado na empresa, com apropriação do crédito fiscal, uma vez que a autuada o considera como produto intermediário, por ser utilizado:

- (i) em quase todas as etapas produtivas para impedir a presença do oxigênio em contato com os produtos utilizados;
- (ii) 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 pelo gás, com reações indesejáveis, as quais impactam de forma definitiva na eficiência do processo e qualidade dos produtos;
- (iii) na produção dos catalisadores, que, juntamente com demais matérias primas purificadas, são introduzidos no reator onde ocorre a reação de polimerização;
- (iv) adicionalmente nas operações de dessorção nos materiais adsorventes utilizados no processo de purificação das matérias primas, imprescindível para a obtenção dos produtos de acordo com as especificações de produção e na realização de testes de pressão para avaliação da integridade e atendimento à legislação dos vasos de pressão;
- (v) como transportador de diversos produtos de uma determinada etapa do processo produtivo para a etapa seguinte, inclusive no transporte dos pellets de Polietileno até os silos de estocagem e para a mistura dos pellets para a formulação e ajuste das características desejadas.

Explicou a autuada que o Nitrogênio empregado nas funções listadas, corresponde a cerca de 91,26% do total adquirido pelo estabelecimento: em 2018 (92,40%) e 2019 (90,12%), conforme atesta o Laudo Técnico anexo.

Uma pequena parcela do Nitrogênio, média de 0,1% do total adquirido em 2018 (0,133%) e 2019 (0,084%), é usada nos laboratórios, especificamente nos cromatógrafos (instrumentos analíticos) para análise on line de correntes gasosas, servindo para diluição da amostra adicionada aos aparelhos.

Uma outra parte do Nitrogênio adquirido, correspondente em média 8,62% do total utilizado na planta fabril, em 2018 (7,46%) e 2019 (9,79%), com a função de expurgar o hidrogênio, o oxigênio e outros gases dos sistemas, para quaisquer operações de manutenção, evitando a criação de uma atmosfera explosiva, nociva ao processo fabril.

Todos os argumentos técnicos da defesa tomaram como suporte o Parecer Técnico 20.677-301, elaborado pelo Instituto de Pesquisas Tecnológicas – IPT, elaborado, segundo a defesa, por técnicos e engenheiros integrantes do Instituto, a partir de visitas às unidades fabris da autuada, com a verificação dos processos produtivos ali

desenvolvidos e da aplicação dos bens sobre estes.

A defesa ressaltou que o Parecer Técnico se constitui em documento de idoneidade inequívoca, hábil à comprovação de que os produtos ali citados estão vinculados à sua atividade produtiva e que ou se integram ao produto final ou são consumidos no processo industrial.

Por sua vez, na informação fiscal, o autuante firmou acerca desse aspecto, posicionamento contrário à defesa, baseado na exposição de diversos dados sobre o consumo do Nitrogênio ao logo dos dois exercícios fiscalizados e concluiu ser “ilegítima e despropositada a solicitação da autuada de considerar o irrisório consumo de Nitrogênio de 8,62% de seu consumo total como passível de glosa de crédito do ICMS com base em autuações anteriores e Laudo Técnico emitido por ela própria, no qual alega que esse é o percentual utilizado em purgas e limpeza de vasos e tubos” e acrescentou que “Com toda a planta industrial fora de operação (durante as paradas gerais de manutenção) a mesma consumiu o equivalente a 100% do seu consumo médio mensal de Nitrogênio no exercício de 2017, chegando a superar o seu consumo médio mensal nas paradas de 2016 e 2018, indubitavelmente pelas razões expostas pela própria autuada para justificar a utilização de somente 8,62 %, ou seja: atividades ligadas a manutenção da planta”.

Por se tratar de importante questão na decisão da lide, vez que os argumentos técnicos utilizados pela defesa nele se baseiam e encontram resistências por parte do autuante em considerá-lo suficiente para conferir maior credibilidade à defesa, ao analisa-lo, constato que: (a) O Parecer Técnico 20.677-301, anexado às fls. 153 a 187, foi elaborado por técnicos do Núcleo da Bionanomanufatura – Laboratório de Processos Químicos e Tecnologia de Partículas BIONANO/LPP do Instituto de Pesquisas Tecnológicas datado de 17/06/2014; (b) O trabalho desenvolvido pelo IPT se destinou a subsidiar a avaliação de processos na indústria química e petroquímica nas atividades desenvolvidas na Braskem S.A.; e (c) Acompanha o Laudo Técnico, fls. 188 a 204, agora dirigido a SEFAZ e elaborado por uma Engenheira e um Supervisor da Braskem, cujo objetivo é informar a utilização do Nitrogênio na empresa unidade PE-2 e os consumos de 2018 e 2019.

O autuante refutou o acatamento dos dados fornecidos pelo Laudo Técnico sob a justificativa que, apesar de ter sido considerado em outros julgamentos sobre a mesma matéria envolvendo a mesma empresa, não se aplicaria ao caso presente, onde diz existir, decorrente de suas análises, “toda uma fundamentação foi lastreada em notas fiscais de entrada entregues pela própria autuada a SEFAZ bem como declaração de que houve parada da Planta para Manutenção e os períodos em que ocorreram para cada exercício fiscalizado”.

Constato ainda não existirem fatos ou indícios capazes de desqualificar as conclusões dos dois relatórios anexados pela defesa, que se constitui uma prova oriunda de processo em que se quantificou a média de consumo do Nitrogênio ao logo dos exercícios fiscalizados pela unidade da autuada.

Dessa forma, em observância ao princípio da verdade material, é cogente acata-lo como única prova quanto ao consumo do Nitrogênio na planta fabril da autuada, uma vez baseada em dados e análises com embasamento técnico.

A questão central a ser ponderada na decisão da lide, consiste em caracterizar os itens arrolados na autuação como insumos ou como materiais de uso e consumo do estabelecimento, ponderando as características de cada um deles e o emprego no processo fabril da autuada.

A caloradas disputas nos meios acadêmicos e jurídicos giram em torno da conceituação do que vem a ser insumo, matéria-prima, materiais de uso e consumo ou itens do ativo imobilizado, por envolver questões complexa com muitas variáveis, cujo estudo para definição de critérios objetivos, vem se dedicando as empresas, o Fisco, a doutrina e a jurisprudência, rendendo longos debates, sem ainda haver um consenso pacífico e definitivo sobre o tema, que delimita os critérios normativos e permita a validação da manutenção de créditos fiscais pelos contribuintes.

E tal definição torna-se ainda mais complexa, tendo em vista que se impõem sempre, uma análise casuística, sem fórmulas pré-concebidas, haja vista que a construção do que sejam materiais intermediários e passíveis de aproveitamento de crédito fiscal, vem se aperfeiçoando a partir do conceito antigo da integração de um produto na fabricação de outro.

Havendo a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), com a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de matéria-prima.

Entretanto, se há a integração de um produto na fabricação de outro (produto fabricado), sem a perda de suas características ou qualidades (do produto integrado), tem-se a definição de produto intermediário e se não há integração de um produto ao outro, mas apenas o seu consumo no processo de fabricação, ainda que com perda de suas características ou qualidades, tem-se a definição de produto secundário.

A matéria constantemente é abordada em ações no judiciário, chegando aos tribunais superiores, donde trago, a título de subsídio, a jurisprudência firmada no julgamento do Recurso Especial nº 235.324/SP, Relatoria do Min. José Delgado, publicado no DJ de 13/03/2000, cuja ementa é a seguinte:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO DE

**INDUSTRIALIZAÇÃO. IMPOSSIBILIDADE DE CREDITAMENTO DE ICMS. RECURSO ESPECIAL DESPROVIDO.**

1. A aquisição de produto ou mercadoria que, apesar de integrarem o processo de industrialização, nele não são completamente consumidos e nem integram o produto final, não gera direito ao creditamento do ICMS, posto que ocorre quanto a estes produtos apenas um desgaste e a necessidade de sua substituição periódica é inerente à atividade industrial.

**2. Recurso Especial desprovido”**

No Acórdão, o relator argumentou que as mercadorias, no caso em análise, não se consomem no processo de industrialização nem integram o produto final. São bens que, inobstante o desgaste natural advindo de seu uso, não chegam a se consumir ou integrar o produto final, pois, trata-se de peças adquiridas para integrarem o ativo fixo da empresa que fazem parte do processo de industrialização. Não se podendo confundir desgaste com consumo.

Portanto, o direito ao crédito do ICMS somente ocorreria no caso de consumo. O mero desgaste não autoriza a apropriação do crédito, já que os resíduos não entram na composição do produto.

Esse é o mesmo entendimento da Segunda Turma do Superior Tribunal de Justiça, externado quando do julgamento do Recurso Especial nº 882.807/SP, publicado no DJ de 19/05/2009.

Nesta decisão, confirmou-se a orientação jurisprudencial de que o regime de apuração do ICMS admite os produtos classificados como intermediários, se participarem do processo produtivo e não necessariamente incorporados ao produto final.

Embora tenha prevalecido o entendimento de que o contribuinte possuiria o direito de demonstrar, por prova técnica, confirmou-se a orientação jurisprudencial de que o regime de apuração do ICMS admite os produtos qualificados como intermediários, porquanto partícipes do processo de produção e não necessariamente agregados ao produto fabricado.

Sendo assim, pode-se concluir, a partir deste enquadramento jurisprudencial, que a apropriação de créditos de ICMS, relacionados aos denominados produtos intermediários, poderá ser realizada, desde que os respectivos produtos adquiridos atendam aos seguintes critérios:

- 1) Sejam produtos essenciais ao processo de fabricação; a essencialidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o respectivo processo industrial; se a falta deste produto implicar a descontinuidade do processo fabril, então o produto é considerado essencial;
- 2) Sejam produtos específicos ao produto fabricado; a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado e o produto fabricado; se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico;
- 3) Sejam produtos empregados no processo de fabricação de determinado produto, mas não na condição de partes e peças de máquinas e equipamentos, haja vista que, em relação a estes, o entendimento jurisprudencial é o de que não se dá o consumo no processo de fabricação, mas apenas o desgaste própria da atividade fabril.

Tais decisões se conformam com o entendimento já firmado neste CONSEF acerca da matéria e como dito linhas acima, contudo, para cada caso é importante e fundamental previamente analisar o processo produtivo, fixando os pressupostos que podem interferir na decisão.

Importante destacar o que estabelece a Lei nº 7.014/96, sobre o direito ao crédito fiscal do ICMS, determina em seus artigos 28 e 29, verbis:

*Art. 28. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este Estado ou por outra unidade da Federação.*

*Art. 29. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.*

Ressalto que os dispositivos transcritos refletem perfeitamente as determinações contidas na Lei Complementar nº 87/96 e na Constituição Federal acerca da não-cumulatividade do ICMS.

Contudo, o inc. II do art. 29 traz uma restrição ao uso do crédito fiscal decorrente das aquisições mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento:

*II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de*

mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

A não cumulatividade do ICMS está prevista no art. 19 da Lei Complementar nº 87/96 e quanto o seu art. 20 concede o direito de compensação do crédito fiscal relativo à mercadoria adquirida destinada a uso ou consumo, a própria lei impõe uma limitação temporal para sua utilização no art. 33, inc. I, in verbis:

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

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019).

Como dito linhas acima a análise requer contextualizar cada caso especificamente e observar a efetiva utilização no processo industrial dos produtos cujos créditos foram glosados, embora todos os gastos realizados façam parte do custo do produto acabado, nem todos, fazem parte do custo industrial, a título de insumos ou produtos intermediários.

Os produtos, como o Dispersantes Inorgânicos (Nalco e Trasar), Biodispersante Nalsperse, Sequestrante de Oxigênio, Biocida Não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), Hipoclorito de Sódio, Ácido Sulfúrico, segunda a defesa são utilizados para evitar o processo de corrosão e obstrução nos equipamentos e são adicionados à água de resfriamento produtos específicos para inibir a corrosão e evitar a proliferação de microrganismos e a incrustação de sais e controlar Ph. Ou seja, são materiais utilizados no tratamento de água de refrigeração e na lubrificação e refrigeração de equipamento.

A água de refrigeração é utilizada na planta fabril com o propósito de preservar os equipamentos industriais, por onde a mesma circula, fazendo a permuta de calor nas tubulações, torres, bombas etc.

Considerando que o sistema de resfriamento, fundamental na atividade da autuada, consiste em um sistema fechado, portanto, sem perdas, pois a mesma água circula várias vezes pelo sistema, sendo imprescindível manter a mesma em condições aceitáveis de Ph dentre outras propriedades, para evitar a corrosão de seus equipamentos e tendo em vista ser necessária a adição de tais produtos para se desenvolver o processo produtivo, sem que eles interfiram ou entrem em contato com insumos, materiais intermediários ou produto final.

Assim, diante das informações da defesa, os produtos acima citados atuam de forma marginal à produção, inclusive protegendo os equipamentos da corrosão, incrustação de resíduos que provocaria a obstrução, inobstante a fundamental importância deles no processo fabril, não podem ser caracterizados como produto intermediário, por carecer da condição de dependência entre eles e o produto fabricado.

Destarte, considero caracterizada a função desses materiais como produto de uso e consumo do estabelecimento industrial, o que justifica a glosa do crédito fiscal, diante de tal caracterização.

O mesmo se verifica ocorrer com o Gás Acetileno, que aplicado nos cromatógrafos e funciona como um fluido de arraste para permitir a avaliação das correntes. Procedimento também de fundamental importância no processo industrial. A autuada reconhece que o Acetileno utilizado nos citados equipamentos não integra o produto final, contudo, frisou que o controle é essencial ao processo produtivo.

À fl. 169, consta trecho do parecer técnico do IPT, que relata a função do Acetileno: “A etapa de reação conta ainda com dois cromatógrafos em operação contínua, que fornecem dados da concentração dos componentes na fase gasosa dos reatores e nos gases de reciclo, visando o controle da reação e consequentemente a qualidade dos produtos gerados. Os componentes analisados são hidrogênio, metano, etano, etileno, propano, propeno, nitrogênio e buteno. As análises são realizadas em intervalos de 20 minutos para cada ponto de amostragem e, para a operação destes cromatógrafos são utilizados gases especiais (ar sintético, acetileno, hidrogênio - todos, gases especiais para cromatografia) como fluido de arraste e de detecção, inerentes ao método analítico de controle. O hidrogênio como os demais gases empregados nos métodos, após cumprir suas funções, são descartados.” (Grifos do relator)

Ou seja, o Acetileno 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, pois não se integram ao produto final e normalmente se consomem após o processo produtivo, sem vinculação direta ao processo industrial, motivo pelo qual devem ser considerados também material de uso e consumo do estabelecimento, sem direito ao crédito do ICMS decorrente das aquisições.

Quanto ao produto Nitrogênio, item de maior representatividade na infração, importante registrar como o mesmo é utilizado no estabelecimento da autuada.

Conta a defesa, que o Nitrogênio, por ser um gás inerte, é utilizado em quase todas as etapas produtivas com o propósito de impedir a presença do oxigênio em contato com os produtos utilizados no processo, sendo empregado (a) como um fluido de selagem em várias etapas do processo produtivo, impossibilitando a contaminação das correntes do processo pelo gás, com reações indesejáveis; (b) na produção dos catalisadores, que, juntamente com demais matérias primas purificadas, são introduzidos no reator onde ocorre a reação de

polimerização; (c) nas operações de dessorção nos materiais adsorventes utilizados no processo de purificação das matérias primas; (d) na realização de testes de pressão para avaliação da integridade e atendimento à legislação dos vasos de pressão; (e) na etapa de secagem de produtos e na remoção do solvente (*n*-hexano) do polietileno em produção, atuando como gás de arraste, etapa na qual a presença do ar teria resultados de elevado risco; (f) como transportador de diversos produtos de uma determinada etapa do processo produtivo para a etapa seguinte, inclusive no transporte dos pellets de Polietileno até os silos de estocagem e para a mistura dos pellets para a formulação e ajuste das características desejadas.

Está dito que o Nitrogênio empregado nas funções acima elencadas corresponde a cerca de 91,26% do total adquirido pelo estabelecimento em 2018 (92,40%) e 2019 (90,12%), conforme atesta o laudo técnico elaborado pelos engenheiros alocados na planta fabril da autuada. Uma parcela do Nitrogênio, média de 0,1% do total adquirido em 2018 (0,133%) e 2019 (0,084%) é usada nos laboratórios da fábrica, especificamente nos cromatógrafos.

Outra parcela do Nitrogênio adquirido, correspondente ao percentual médio em 2018 (7,46%) e 2019 (9,79%), é usado para expurgar o hidrogênio, o oxigênio e outros gases dos sistemas, para quaisquer operações de manutenção, evitando a criação de uma atmosfera explosiva, nociva ao processo fabril.

Constam indicados dois tipos de entrada do Nitrogênio na planta industrial: (I) Nitrogênio gasoso através de tubovia; e (II) Nitrogênio gasoso líquido através de carretas criogênicas, que suprem as necessidades da área operacional. Os volumes recebidos através de tubovia é de imediato consumo, enquanto aquele recebido através de carretas criogênicas são armazenadas em tanques criogênicos para suprir durante 6 horas, sua autonomia, até que se regularize a eventual falta de abastecimento através de tubovia.

A defesa, através do laudo técnico, demonstrou que o Nitrogênio é utilizado para duas finalidades: o maior volume no processo produtivo na obtenção do produto final e outra, em percentual inferior, no laboratório e como elemento de purga.

Parte das questões que refletem na decisão da lide, resulta da separação percentual das quantidades de Nitrogênio utilizadas para obtenção do produto final e a quantidade empregada no laboratório e no processo de purga.

Um fator que surgiu como essencial na definição dessas quantidades percentuais utilizadas para cada finalidade, são as chamadas paradas.

Tanto que o autuante desqualificou os dados de consumo percentual para cada uma das finalidades ao questionar o que fez a autuada com o Nitrogênio adquirido no período de parada de produção, e ainda, considerando que foi registrada uma parada em dezembro de 2019, mês que houve aquisição do produto. Além desses pontos, também questionou o autuante, como explicar o fato de nesse período, sem nada produzir o consumo de Nitrogênio foi de 98% do consumo médio mensal.

A autuada confirmou que em dezembro de 2019 ocorreu a parada da planta para manutenção, cujo consumo de Nitrogênio foi considerado no cálculo do consumo médio de 2019, sendo que a quantidade total de nitrogênio adquirido foi menor que a média mensal de 2019. Neste período, praticamente todo o nitrogênio foi utilizado e consumido na operação de purga completa dos equipamentos.

A defesa também rechaçou as conclusões diante da constatação de que durante a parada de 2019 houve um consumo de nitrogênio maior que a média mensal observada em 2017.

Os argumentos da defesa estão respaldados nos registros dos dados relativos ao consumo e torna-se evidente e lógico que o consumo do Nitrogênio nos períodos de parada para manutenção na sua quase totalidade, são utilizados no processo de purga dos equipamentos.

Também não se mostra razoável admitir a comparação de um único período em que se parou a produção da fábrica, dezembro de 2019, com outros períodos em que a planta estava em completa produção como 2017, ano que não ocorreu a parada.

Preliminarmente à análise da matéria, recorrente neste CONSEF, qual seja, se as aquisições desse produto, como usado na indústria petroquímica, segmento da autuada, e considerando as formas de utilização na planta fabril da autuada é legal ou não o uso do crédito fiscal decorrente das aquisições.

O Conselho, ao longo de vários julgamentos tem firmado um entendimento que se mostra oportuno destacar. Nesse sentido, transcrevo trecho do voto do Conselheiro Relator no julgamento do Processo Administrativo Fiscal nº 269139.0001/09-3, ocorrido em 28 de novembro de 2017, constante no voto – Acórdão CJF nº 0338-11/17:

*“Que, embora não integre o produto final, o Nitrogênio Consumo entra em contato direto com este, evitando, conforme acima mencionado, a entrada de oxigênio em contato com o produto final, o que ocasionaria sérios riscos de explosão. Imperioso, portanto, o direito ao crédito fiscal correspondente. Registra pela sua importância que, em relação aos créditos apropriados pela Autuada em decorrência das*

aquisições de nitrogênio, a própria fiscalização da SEFAZ/BA vem mudando o seu entendimento, admitindo o crédito em relação a 98% do valor referente às aquisições deste produto, glosando, portanto, 2% deste montante, considerando que esta parcela do Nitrogênio é utilizada em purgas e limpezas de vasos e tubos.

(...)

Assim, considerando que a própria SEFAZ já admite o crédito de ICMS em relação ao valor de 98% do nitrogênio adquirido, impõe-se o ajuste do levantamento fiscal neste particular, tendo em vista que o mesmo, tal como se encontra atualmente, não representa o hodierno entendimento dessa d. Secretaria de Fazenda.”

De outro julgamento, desta feita do Auto de Infração nº 269194.0001/19-8, lavrado conta a autuada, julgado na 2ª Câmara de Julgamento Fiscal em 04 de dezembro de 2019, cuja ementa segue reproduzida:

**ACÓRDÃO CJF Nº 0363-12/19 EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA MATERIAIS DE CONSUMO. As razões de defesa não provaram que os itens utilizados para tratamento de água de resfriamento, e também para tratamento de esfluentes, além do nitrogênio utilizado em manutenção, possam ser considerados como produtos intermediários, 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. Negado o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVÍDO. Decisão por maioria.

Por fim refiro-me a um julgamento mais recente - Acórdão JJF nº 0217-04/20, de cujo voto do i. relator Carlos Fábio Cabral Ferreira que segue transscrito trecho.

“Por fim, quanto ao produto Nitrogênio, vejo que assiste parcialmente razão ao autuado em seu argumento. Esta questão específica já foi enfrentada por este CONSEF em várias oportunidades, envolvendo o próprio autuado, e em todas elas, ficou estabelecida a não admissão do crédito no percentual correspondente ao produto utilizado, para efeito de 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, que, neste caso, de acordo com o Laudo Técnico apresentado pelo autuado, representa o percentual de 31%, sendo 2,5% para o compressor de hidrogênio e 28,5% para os demais equipamentos, portanto, neste caso, admite-se o crédito fiscal no percentual de 69%.”

Ressalto que a decisão foi mantida em julgamento na 1ª CJF - Acórdão CJF nº 0372-11/21-VD.

O presente processo foi convertido em duas diligências, cumpridas pelo autuante. Na primeira informação foi sugerido pelo Fiscal que, diante das inconsistências que viu no laudo técnico, e considerando que este documento vem servido de base para as decisões do CONSEF acerca da matéria aqui tratada, que se use um documento elaborado por órgão isento, de reputação inquestionável como o IPT, ou que o laudo técnico apresentado pela autuada seja auditado por um órgão de classe também de inquestionável reputação como a Câmara de Engenharia Química do CREA-BA.

Sobre essa sugestão, não a acolho em virtude de não vislumbrar razões ou justificativas para desqualificar o laudo técnico apresentado.

Seguindo, o Fiscal requer que o CONSEF indique neste voto como vé a utilização de decisões deste Conselho sobre a unidade industrial ser tomada como referência e jurisprudência para decisões de outras unidades industriais que tem finalidades diferentes.

Considerando que a jurisprudência é o resultado de um conjunto de decisões no mesmo sentido sobre uma mesma matéria proferidas pelo órgão julgador, formada por precedentes, que devem ser aplicados e utilizados em julgamentos, desde que utilizados como razões do decidir em outros processos, as decisões utilizadas pela autuada em sua defesa e pelos julgadores tanto em primeira instância como em segunda, no primeiro caso vejo como legítimo direito de defesa se socorrer de decisões anteriores sobre a matéria e no segundo caso, entendo que o objetivo da evocação de decisões anteriores do próprio CONSEF tem o simples propósito de manter a coerência das decisões sobre matérias similares.

Dessa forma, particularmente vejo como uma prática salutar inclusive vastamente utilizado nos tribunais inclusive os judiciais nas suas decisões.

Na segunda diligência, mesmo sem ter elaborado o requerido novo demonstrativo analítico e sintético, referente as infrações 01 e 02, para o exercício de 2019, considerando apenas as quantidades de Nitrogênio calculadas com o percentual médio anual indicado no laudo técnico referente ao consumo deste item empregado no laboratório e na purga, o autuante apresentou o demonstrativo sintético apenas das quantidades de Nitrogênio empregado no laboratório e na purga, conforme tabela a seguir:

**Exercicio 2019**
**Forma de Aquisição do Nitrogênio declarada nas Notas Fiscais (Valor do ICMS correspondente)**

MÊS	NITROGENIO GÁS TUBO/VA	NITROGÊNIO GASOSO LIQUIDO VAPORIZADO PI	NITROGENIO LIQ. TQ CARRETA PRODUÇÃO	Total Geral	Laboratório	Purga
				(A)	(C) = 0,084% de A	(C) = 9,79% de A
Janeiro	49.056,93	1.712,51	14.122,86	64.892,30	54,51	6.352,96
Fevereiro	19.273,64	2.815,12	12.409,83	34.498,59	28,98	3.377,41
Março	53.113,76	50.376,78	7.071,73	110.562,27	92,87	10.824,05
AbriL	94.467,62	40.250,50	15.653,83	150.371,95	126,31	14.721,41
Maio	35.403,14	37.494,59	7.230,26	80.127,99	67,31	7.844,53
Junho	35.732,21	8.757,38	2.656,71	47.146,30	39,60	4.615,62
Julho	16.501,89	55.301,10	2.497,93	74.300,92	62,41	7.274,06
Agosto	58.794,30	37.139,01	0,00	95.933,31	80,58	9.391,87
Setembro	32.256,74	19.167,13	137.097,27	188.521,14	158,36	18.456,22
Outubro	13.435,30	0,00	0,00	13.435,30	11,29	1.315,32
Novembro	62.730,83	170.609,18	0,00	233.340,01	196,01	22.843,99
Dezembro	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00	0,00
<b>Total Geral</b>	<b>470.766,36</b>	<b>423.623,30</b>	<b>198.740,42</b>	<b>1.093.130,08</b>	<b>918,23</b>	<b>107.017,44</b>
				<b>Total (Purga + laboratório)</b>		<b>107.935,67</b>

Estes dados permitem ajustar o valor devido que considero devido nas infrações 01 e 02 para 2019, considerando todas as razões expostas. Portanto, concluo que:

- a) Não reconheço o direito ao crédito do ICMS decorrente das aquisições dos itens: Dispersantes Inorgânicos (Nalco e Trasar), Biodispersante Nalsperse, Sequestrante de Oxigênio, Biocida não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), Gás Acetileno, Hipoclorito de Sódio, Ácido Sulfúrico, por se tratar de aquisições para uso e consumo do estabelecimento, tendo em vista que o direito ao crédito fiscal decorrente dessas aquisições somente será admitido de partir de 1º de janeiro de 2033, conforme art. 33, inc. I da Lei Complementar nº 87/96, com a redação dada pela Lei Complementar nº 171/2019;
- b) Não admito o direto ao crédito fiscal do ICMS decorrente das aquisições de Nitrogênio utilizado no laboratório e na purga, também por se tratar de mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento.
- c) Afasto parte das infrações 01 e 02, ocorrências de 2018, tendo em vista já terem sido lançadas no Auto de Infração nº 2794640006/19-5.

Como visto, acolho os dados do Laudo Técnico anexado aos autos pela defesa, por vê-lo como um documento consistente e elaborado com a necessária responsabilidade técnica.

Destarte, considero que o direito ao crédito fiscal de ICMS decorrente das aquisições de Nitrogênio não é devido apenas para parte das aquisições, exatamente referente ao percentual de 0,084% mais 9,97% do total adquirido, conforme indicado no laudo técnico.

Assim tenho a infração 01 como parcialmente subsistente, conforme demonstrativo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Aliquota	Multa	Valor Histórico
31/01/2019	09/02/2019	54.663,33	18,00	60,00	9.839,40
28/02/2019	09/03/2019	20.577,72	18,00	60,00	3.703,99
31/03/2019	09/04/2019	71.472,44	18,00	60,00	12.865,04
30/04/2019	09/05/2019	97.142,56	18,00	60,00	17.485,66
31/05/2019	09/06/2019	49.117,89	18,00	60,00	8.841,22
30/06/2019	09/07/2019	37.091,94	18,00	60,00	6.676,55
31/07/2019	09/08/2019	59.018,94	18,00	60,00	10.623,41
31/08/2019	09/09/2019	59.402,33	18,00	60,00	10.692,42
30/09/2019	09/10/2019	294.036,39	18,00	60,00	52.926,55
31/10/2019	09/11/2019	15.000,61	18,00	60,00	2.700,11
30/11/2019	09/12/2019	128.784,44	18,00	60,00	23.181,20
31/12/2019	09/01/2020	3.122,28	18,00	60,00	562,01
					<b>Total</b> <b>160.097,56</b>

A infração 02 que exige o ICMS-DIFAL das mesmas operações listadas na infração 01, portanto, lhe servem as mesmas razões, motivo pelo qual a tenho como parcialmente subsistente conforme demonstrativo:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Base de Cálculo	Aliquota	Multa	Valor Histórico
31/01/2019	09/02/2019	14.332,94	18,00	60,00	2.579,93
28/02/2019	09/03/2019	1.378,44	18,00	60,00	248,12
31/03/2019	09/04/2019	9.126,44	18,00	60,00	1.642,76
30/04/2019	09/05/2019	8.148,11	18,00	60,00	1.466,66
31/05/2019	09/06/2019	2.498,94	18,00	60,00	449,81
30/06/2019	09/07/2019	7.363,00	18,00	60,00	1.325,34
31/07/2019	09/08/2019	16.722,11	18,00	60,00	3.009,98
31/08/2019	09/09/2019	7.891,00	18,00	60,00	1.420,38
30/09/2019	09/10/2019	7.416,89	18,00	60,00	1.335,04
31/10/2019	09/11/2019	6.354,22	18,00	60,00	1.143,76
					<b>Total</b> <b>14.621,78</b>

*Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

A 2<sup>a</sup> JJF recorreu de ofício da referida decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do Art. 169, I, “a” do RPAF/99.

O Autuado apresentou Recurso Voluntário (fls. 495 a 513), nos termos do Art. 169, I, “b” do RPAF/99, onde, após um breve relato dos fatos, informou que o lançamento foi parcialmente mantido, sob o fundamento de que o ácido acetileno, diversos produtos usados no tratamento da água atuante no resfriamento das correntes de processos, bem como cerca de 9,88% do nitrogênio consumido, usado na purga e em laboratório (com exceção apenas da parcela de 90,12% do Nitrogênio adquirido pelo estabelecimento), não se enquadram no conceito de insumos ou de produtos intermediários.

Disse que, da análise do quanto alegado e comprovado em sua peça defensiva e em cotejo com as informações constantes do robusto Parecer Técnico lavrado pelo IPT, oportunamente colacionado aos autos, todos os produtos em discussão são, de fato, consumidos no seu processo produtivo, possuindo, todos, funções essenciais a este.

Acrescentou que não se pode conceber que a palavra “consumida” signifique “incorporada”, vez que se refere ao fato de que as qualidades imanentes àquele produto foram gastas no processo industrial, de tal forma que o que dele sobrou não terá mais nenhuma função, será mero rebotalho; e mais, o seu potencial gasto foi agregado ao valor do produto produzido, já que a ele é indispensável.

Transcreveu parte do Voto Divergente do Acórdão CJF nº 0238-11/15, inferindo 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, entendimento consolidado pelo Egrégio Superior Tribunal de Justiça, conforme recente Decisão da Primeira Seção do STJ nos autos dos EAREsp 1.775.781/SP, dando provimento aos Embargos de Divergência opostos pelo contribuinte, por meio do qual restou uniformizado o entendimento das duas turmas de Direito Público sobre o direito ao creditamento de ICMS nas aquisições de produtos intermediários.

Relatou que o referido julgamento foi concluído em outubro de 2023, tendo o respectivo acórdão sido finalmente publicado no dia 01/12/2023, definindo ser *“cabível o creditamento referente à aquisição de materiais (produtos intermediários) empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa - essencialidade em relação à atividade-fim”*.

Asseverou que, tomando por base o mesmo raciocínio empreendido pelo STJ que o d. Juízo da 11<sup>a</sup> Vara da Fazenda Pública da Comarca de Salvador proferiu sentença para anular o débito oriundo das infrações 01 e 03 do Auto de Infração nº 297515.3001/16-0, também lavrado contra seu estabelecimento (CNPJ nº 42.150.391/0001-70), o qual foi objeto de recurso de Apelação por parte da Fazenda, que foi recentemente improvido pelo TJ/BA, e se refere a créditos de ICMS apurados 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.

Destacou que naquele processo judicial 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 e, apesar dos produtos não se integrarem fisicamente ao produto final, 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, sendo o Nitrogênio 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.*

Explicou que o aproveitamento de créditos em razão da aquisição dos produtos aqui discutidos foi também defendido no bojo do Auto de Infração nº 269132.0008/14-5, lavrado contra seu estabelecimento, que, por sua vez, é discutido judicialmente nos autos da Ação Anulatória nº 8043447-20.2019.8.05.0001, cuja prova pericial foi acolhida pelo Acórdão da Quarta Câmara Cível do TJ/BA, que, à unanimidade, negou provimento ao Recurso de Apelação da Fazenda, tendo a referida decisão já transitado em julgado, em 14/02/2023, em virtude da falta de interposição do apelo especial por parte da PGE.

Defendeu que, no âmbito do Tribunal Estadual, bem como no STJ, é mansa e pacífica a jurisprudência no mesmo sentido que defende, de 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 gastos, 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.

Ressaltou que a Procuradoria Geral do Estado, notando a conformidade da decisão do TJ/BA, exarada nos autos do processo nº 8043462-86.2019.8.05.0001, objeto do Parecer em comento, com o entendimento consolidado do STJ, nem mesmo interpôs Recurso Especial àquela Corte.

Reiterou os argumentos defensivos outrora aduzidos, a saber:

- a) Insumos utilizados no tratamento de água – sistema de transferência de energia: 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, conforme o Parecer Técnico elaborado pelo IPT, garantido pelos sistemas de troca de calor (vapor) e resfriamento, utilizando os seguintes produtos: Dispersantes Inorgânicos (Nalco e Trasar), Biodispersante Nalsperse, Sequestrantes de Oxigênio, Biocida Não Oxidante e Inibidores de Corrosão (Nalco e Trasar), Hipoclorito de Sódio, Ácido Sulfúrico, dentre muitos outros.
- b) Gás acetileno: A etapa de reação conta ainda com dois cromatógrafos em operação contínua, que fornecem dados da concentração dos componentes na fase gasosa dos reatores e nos gases de reciclo, visando o controle da reação e consequentemente a qualidade dos produtos gerados, cujas análises são realizadas em intervalos de 20 (vinte) minutos para cada ponto de amostragem e, para a operação destes cromatógrafos são utilizados gases especiais (ar sintético, acetileno, hidrogênio – todos, gases especiais para cromatografia) como fluido de arraste e de detecção, inerentes ao método analítico de controle, os quais, após cumprir suas funções, são descartados, sendo que o Estado de São Paulo já admite a utilização de tais créditos fiscais mediante a Decisão Normativa CAT nº 01.
- c) Nitrogênio: Diante dos sólidos argumentos então expendidos, a 2<sup>a</sup> JJF decidiu prover parcialmente a peça defensiva apresentada, para admitir o direito ao crédito no percentual de 90,12% do Nitrogênio adquirido, mantendo, por outro lado, a glosa relativa à parcela de 9,87% do nitrogênio utilizado na planta fabril, destinada a **(i)** 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 (9,79%), bem como **(ii)** aos laboratórios da planta fabril, especificamente nos Cromatógrafos (instrumentos analíticos) para análise on line de correntes gasosas, servindo para diluição da amostra adicionada aos aparelhos (0,084%), sendo que a limpeza realizada a partir do uso do Nitrogênio se afigura essencial ao desenvolvimento da sua atividade industrial, pois, sem a execução desta, todo o seu processo produtivo 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.

d) Assim, restando evidenciado o direito ao aproveitamento do crédito decorrente da aquisição dos produtos em pauta, indispensáveis ao seu processo produtivo, a exigência do diferencial de alíquota perde completamente o sentido e, consequentemente, pelas mesmas razões, a Infração 02 também deve ser julgada totalmente improcedente.

Requer o provimento ao presente Recurso Voluntário, para que o Auto de Infração seja julgado improcedente, e ainda a juntada posterior de documentos, bem como a realização de diligências fiscais, nos termos dos Arts. 123, § 3º, e 145 do RPAF/99, para a constatação dos fatos aqui alegados e análise dos documentos colacionados, caso assim entenda necessário essa nobre Câmara de Julgamento.

Registro a presença da advogada do Autuado, que efetuou a sustentação oral, Sr. Daniel Peixoto Figueiredo (OAB/BA nº 49.203).

## VOTO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interpostos contra Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para exigir imposto e multa pela utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, bem como do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições destas mesmas mercadorias em outras unidades da Federação.

Constato que o Recurso de Ofício é cabível, tendo em vista que o julgamento de 1ª Instância desonerou parcialmente o presente Auto de Infração no valor de R\$ 4.136.572,62, conforme extrato (fl. 487), montante superior a R\$ 200.000,00, estabelecido no Art. 169, I, "a" do RPAF/99.

Segundo a Decisão recorrida, a desoneração decorreu do afastamento da exigência em relação às ocorrências do exercício de 2018, tendo em vista já terem sido lançadas no Auto de Infração nº 279464.0006/19-5, e no tocante às quantidades de NITROGÊNIO utilizadas como insumo, mantendo somente os valores do imposto relativo ao NITROGÊNIO utilizado no laboratório e na purga.

Relativamente ao NITROGÊNIO, constato que a mesma infração foi objeto do Auto de Infração nº 269132.0006/11-8, lavrado em relação ao Autuado, o qual foi julgado procedente mediante o Acórdão JJF nº 0288-02/13, e parcialmente confirmado pelo Acórdão CJF nº 0134-12/17, salvo pelo percentual de 7,47% de utilização do nitrogênio, obtido a partir de laudo técnico fornecido pelo Autuado para aqueles exercícios, já que havia sido exigido na autuação o percentual de 10%.

Extraindo a parte do Acórdão CJF nº 0134-12/17 que trata da infração ora em análise, verifico que o julgamento foi proferido da seguinte forma:

*"Inerente à infração 3, relativa à exigência de crédito fiscal indevido de 10% da aquisição de nitrogênio, utilizado em laboratório e na manutenção da planta, tendo o recorrente comprovado através de laudo técnico o percentual de 7,47%, o que levou a este colegiado a determinar, em diligência, o ajuste necessário, conforme ocorrido através do Parecer ASTEC nº 0110/2014, às fls. 1.337 a 1.339 dos autos, no qual foi aplicado o percentual de 7,47% a título de consumo do nitrogênio, o que remanesceu o valor de R\$ 117.635,25, consoante planilha à fl. 1.428 dos autos, pois 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."*

*"Assim, concluo pela subsistência parcial da infração 3, no valor de R\$ 117.635,25, como demonstrado à fl. 1.428 dos autos. Modificada a Decisão recorrida."*

Quanto à Decisão recorrida de 1ª Instância, Acórdão JJF nº 0288-02/17, o julgamento ocorreu da seguinte maneira:

*"Entendo que os argumentos defensivos não elidem a autuação pelas razões que passo a examinar."*

No primeiro caso, o nitrogênio é utilizado no laboratório do contribuinte autuado, para análise de correntes gasosas em equipamentos denominados Cromatógrafos, servindo como gás de arraste (veículo) para diluição da amostra adicionada ao referido aparelho, o qual tem por finalidade a análise de fluidos de processo, ou seja, das correntes de eteno, hidrogênio e Buteno-1, a fim de permitir a análise eficaz do processo produtivo e consequente controle da polimerização.

Neste caso o cromatógrafo, localizado no laboratório, não tem nenhuma conexão física com a linha de produção, o nitrogênio não é consumido em consonância com o processo produtivo, nem é incorporado ao produto final, pois, a obtenção do produto final não depende da presença do mesmo, funcionando independentemente entre si.

Como bem destacaram os autuantes, o nitrogênio em termos comparativo se equivale no processo produtivo, fazendo uma analogia, seria o óleo lubrificante utilizado em uma máquina utilizada no ambiente fabril onde tem como função essencial manter a mesma funcionando em condições ideais, lubrificando suas peças internas e não deixando-a aquecer.

No segundo caso, o nitrogênio é utilizado na limpeza química do processo, pois após a manutenção dos equipamentos da planta industrial, eles devem ser purgados, limpos e secos com nitrogênio, extraíndo resíduos presentes nos equipamentos e máquinas. Nesta situação, entendo não restar dúvida de que o citado produto, utilizado na limpeza dos equipamentos, caracteriza-se como material de uso e consumo.

Nestas situações não se pode considerar o nitrogênio como produto intermediário, conforme pretendido pela defesa. Em meu entendimento, trata-se de material de uso consumo, pois o mesmo não apresenta os pré-requisitos necessários para ser considerado de intermediário. Não resta dúvida de que o nitrogênio não se desgasta com o processo, não se incorpora ao produto final e nem é imprescindível na obtenção do produto final como foi demonstrado pela exposição acima e, portanto, não pode ser equivocadamente caracterizado de material intermediário.

...  
Logo, a infração 03 é procedente.”

Posição semelhante foi externada no Acórdão CJF nº 0053-11/19, que confirmou parcialmente a Decisão exarada no Acórdão JJF nº 0002-02/18, do qual fui o Relator, apenas sendo modificados os percentuais em razão da apresentação posterior de novo laudo técnico.

Diante do exposto, comungo das decisões proferidas nos referidos Acórdãos JJFs nºs 0288-02/13 e 0002-02/18 e CJFs nºs 0134-12/17 e 0053-11/19, ou seja, que o nitrogênio utilizado no laboratório e na limpeza da planta industrial, no percentual de 9,87% indicado no laudo técnico, deve ser classificado como material de uso e consumo, cujo crédito fiscal só será permitido a partir da data prevista na Lei Complementar nº 87/96, ou seja, em 01/01/2033, nos termos do Art. 29, § 1º, II da Lei nº 7.014/96.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e passo a analisar o Recurso Voluntário.

Indefiro o pedido de diligência, nos termos do Art. 147, I, “a” do RPAF/99, por entender que os dados constantes no processo são suficientes para formar a minha convicção.

No mérito, no tocante ao NITROGÊNIO, minha posição já foi exteriorizada quando da análise do Recurso de Ofício, opinando pela manutenção parcial da exigência, de acordo com o percentual de 9,87% indicado no laudo técnico.

Quanto ao GÁS ACETILENO, utilizados nos cromatógrafos para controle de qualidade, e aos demais produtos utilizados no tratamento da água de resfriamento, para preservar a vida útil dos equipamentos, tais como DISPERSANTES INORGÂNICOS (NALCO e TRASAR), BIODISPERSANTE NALPERSE, SEQUESTRANTES DE OXIGÊNIO, HIPOCLORITO DE SÓDIO, ÁCIDO SULFÚRICO, BIOCIDA NÃO OXIDANTE e INIBIDORES DE CORROSÃO (NALCO e TRASAR), há diversos julgados neste CONSEF no sentido de que são materiais de uso e consumo, pois não possuem nenhum contato com o produto final, nem tem correlação entre o seu consumo e a quantidade de produto fabricado, a exemplo do Acórdão CJF nº 0410-12/23-VD, do qual fui o Relator, e do Acórdão CJF nº 0238-11/15, citado pelo Autuado.

Os processos judiciais citados ou as posições de outros Estados não tem o condão de vincular as reiteradas decisões deste CONSEF, as quais dependeriam de modificação da legislação ou de

publicação de Incidente de Uniformização da PGE, ou ainda de ato declaratório conjunto do Secretário da Fazenda e do Procurador Geral do Estado, nos termos do Art. 116-A do RPAF/99.

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os Recursos de Ofício e Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279464.0010/21-4, lavrado contra **BRASKEM S.A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 174.719,34** acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

MARCELO MATTEDI E SILVA – RELATOR

EVANDRO KAPPES - REPR. DA PGE/PROFIS