

**PROCESSO** - A. I. N° 206854.0002/22-4  
**RECORRENTE** - ELEKEIROZ S/A.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0307-06/22-VD  
**ORIGEM** - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0278-12/24-VD

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. HIPOCLORITO DE SÓDIO. INFRAÇÃO 01. É possível extrair de tal quadro elucidativo que das 11 etapas de produção, 9 delas existem **trocadores de calor**, que é por onde passa a água clarificada com hipoclorito de sódio. Deste modo, entendo que é indispensável ao processo produtivo, podendo modificar ou até mesmo parar a produção, a não utilização do hipoclorito de sódio no processo fabril. Ficando compreendido como produto intermediário. Infração 01 descaracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a decisão de piso que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado no dia 28/03/2022 para formalizar a constituição de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 98.419,53, sob a acusação do cometimento das 02 (duas) irregularidades a seguir discriminadas, sendo objeto do recurso tão somente a primeira imputação.

*Infração 01 – 001.002.002: Utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais de uso e consumo (01/2018 a 12/2019, exceto 07/2018 e 11/2019). Consta que se trata de hipoclorito de sódio, usado em dois setores da fábrica: (i) na estação de tratamento de água potável, desvinculada do processo produtivo, e (ii) nas torres de resfriamento, como biocida para evitar corrosão. Os autuantes acrescentam que essa mesma matéria foi objeto de autuação no PAF nº 206854.0002/18-6, na infração 01, julgada procedente em ambas as instâncias deste Conselho (julgamento final no Acórdão CJF nº 0343-12/20-VD). R\$ 94.008,07 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96.*

O autuado ingressa com defesa às fls. 47 a 67. Na Informação Fiscal, de fls. 218 a 223, pugnam pela procedência.

Após a devida instrução processual, a JJF decidiu pela Procedência, com base nos argumentos abaixo transcritos:

### VOTO

*A segunda infração do presente lançamento de ofício teve a sua procedência expressamente reconhecida pelo autuado. Por isso, com fundamento no art. 140 do RPAF/99, não terá o mérito apreciado neste julgamento*

*Infração 02 mantida.*

*Todos os elementos necessários para julgar estão presentes nos autos. Indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do art. 140 do RPAF/99.*

*A infração 01 cuida da utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais de uso e consumo.*

*Trata-se de hipoclorito de sódio, usado em dois setores da fábrica: (i) na estação de tratamento de água potável, desvinculada do processo produtivo, e (ii) nas torres de resfriamento, como biocida, para evitar corrosão.*

*O precedente mencionado pelo sujeito passivo, relativo ao Auto de Infração nº 281076.0012/09-0, lavrado contra Politeno Indústria e Comércio S/A (Braskem) e julgado em segunda instância neste Conselhno no dia 28 de julho de 2015, por meio do Acórdão CJF 0196-11/15, na verdade, não é um precedente, visto que baseado em trecho de Voto VENCIDO, do conselheiro Rafael Barbosa Carvalho, abaixo reproduzido:*

*“Destarte, conforme reconhecido, tanto pela Primeira como pela Segunda Turma do STJ, não há mais que se exigir, para fins de conceituação de materiais como insumos (produtos intermediários), que estes sejam “consumidos ao final de cada processo produtivo” ou que “se integram ao produto final na condição de elementos indispensáveis à sua produção”.*

*No caso em análise, todas as mercadorias referentes às infrações 1 e 2, Ácido Clorídrico, Hipoclorito de Sódio, Óleo Lubrificante, Sílica Gel Branca, Sílica Sintética, Junta, Parafusos, Cola borracha, estão relacionados com a atividade fim da Recorrente e, portanto, devem ser reconhecidos como insumos”.*

*Naquela ocasião, a concepção prevalecente, do conselheiro relator Eduardo Ramos Santana, foi a seguinte:*

*“No mérito, com relação às infrações 1 e 2, o sujeito passivo reapresentou os argumentos defensivos afirmando que os produtos ácido clorídrico, hipoclorito de sódio, óleo lubrificante, sílica gel branca, sílica sintética, juntas, parafusos e cola para borracha, são produtos intermediários, indispensáveis ao seu processo produtivo.*

*Conforme apreciado na Decisão recorrida, o hipoclorito de sódio é utilizado como biocida no sistema de água de refrigeração, evitando crescimento desordenado de microorganismos, formação de depósitos orgânicos, agindo como anticorrosivo bacteriano (...).*

*A mesma matéria já foi objeto de autuação no PAF nº 206854.0002/18-6 (infração 01), lavrado contra o impugnante, julgada procedente no Acórdão CJF nº 0343-12/20-VD, por intermédio de Voto VENCEDOR do conselheiro Ildemar José Landin, cujos trechos e fundamentos peço licença para reproduzir.*

*Caso o hipoclorito de sódio, utilizado no tratamento da água que circula nas torres de refrigeração do processo fabril do autuado, deixe de ser utilizado, não resfriará menos o fluxo circulante e nem haverá afetação do produto final, eis que isso influenciará apenas na vida útil e na periodicidade da manutenção dos trocadores de calor.*

*Por esse motivo é que resta caracterizada a natureza indiscutível do hipoclorito de sódio, que atua como material de uso e consumo no tratamento de água veiculada no sistema hermético das torres de refrigeração.*

*Esse tem sido o entendimento reiterado deste Conseg, que somente tem admitido como produto intermediário aqueles usados no tratamento de água quando esse líquido participa direta e efetivamente do produto final, a exemplo do que ocorre com refrigerantes e bebidas (Acórdãos CJF 0355-11/13, 0297-12/17, 0261-12/18 e 0284-12/18).*

*O direito ao crédito fiscal de ICMS não se subsume simplesmente em um critério de essencialidade, haja vista que quase tudo é essencial num processo industrial, mas na sua participação intrínseca no processo produtivo.*

*O hipoclorito tem como função proteger e prolongar a vida dos equipamentos que utilizam a água do processo, diferentemente, por exemplo, do tratamento da água utilizada na fabricação de refrigerantes e demais bebidas, que vem a integrar a mercadoria fabricada.*

*O sistema de resfriamento de água tem a função de gerar menores temperaturas para as correntes intermediárias do processo, deixando-as, desse modo, em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O método consiste em transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) por intermédio do contato entre ambos. A água que resfria as correntes – ao se aquecer – permite que os seus sais se tornem insolúveis e, junto com microrganismos, se depositem nas paredes dos trocadores de calor, o que pode danificá-los através da corrosão. Para evitar isso é que são usados os materiais em comento, ou o material (hipoclorito de sódio). Portanto, tal item, apesar de importante, desempenha um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que caracteriza matéria prima, produto intermediário, essencial ou integrado ao produto final na condição de indispensável. O combate ao depósito de sais e microrganismos, bem como à corrosão, pode ser efetivado por outros meios. Não faz parte do processo de produção, por ser inserido em uma corrente secundária (água de resfriamento), que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de prevenir danos aos equipamentos da planta.*

*Infração 01 caracterizada.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, com a homologação dos valores recolhidos.*

Inconformado com a decisão de piso, o patrono apresenta peça recursal às fls. \_\_\_\_\_, tecendo o seguinte:

Inicialmente, relatou quanto à tempestividade da peça e descreveu os fatos da autuação. Pontuou que a ora Recorrente reconheceu o seu erro e apresentou o comprovante de pagamento, através do DAE, liquidado em 31.05.2022 e envidará permanentemente todos os esforços necessários para evitar a ocorrência de situações análogas. Desta forma, esta infração já não é mais objeto de discussão. Porém, para a infração 1, afirma que com o intuito de demonstrar que a empresa

apropriou devidamente o crédito de ICMS sobre o Hipoclorito de sódio. Verificou que a JJF manteve a totalidade da autuação, passa a trazer novamente.

#### ATIVIDADE FIM DA RECORRENTE E UTILIZAÇÃO DO HIPOCLORITO DE SÓDIO

Disse que, para demonstrar a utilização do hipoclorito de sódio na fabricação desses produtos, a Recorrente contratou uma perícia técnica, cujo laudo é parte integrante da presente defesa administrativa (Doc. 4). Salienta que conforme demonstrado no Quadro 4 - Fluxo do Processo Produtivo (Diagrama de Blocos) do laudo técnico, o hipoclorito de sódio é utilizado na água clarificada, que é utilizada nas torres de resfriamento em um sistema fechado, com o objetivo de reduzir a temperatura.

Esclarece que no processo industrial da planta de oxo-álcoois, são diversas as operações que necessitam a remoção de calor utilizando água como meio de resfriamento. Pode-se citar: resfriamento de reatores químicos e fluidos de processo, condensação de vapores em colunas de destilação, resfriamento de compressores e bombas a fim de evitar superaquecimento, entre outros. E que, após passar pelos equipamentos de troca térmica que devem ser resfriados, a água então aquecida circula através de uma instalação denominada torre de resfriamento, para reduzir sua temperatura e se tornar apropriada para o reuso no processo.

Explica que os sistemas de resfriamento, a exemplo da torre de resfriamento, oferecem condições que favorecem o crescimento da vida microscópica, predominantemente algas, fungos e bactérias. Esses micro-organismos se aderem às superfícies molhadas crescem, e com o tempo, formam comunidades ainda maiores, chamadas biofilmes. Outro nome para o biofilme é limo (ou lodo). Se o seu crescimento não for controlado, os biofilmes interferem diretamente no processo produtivo. Por isso, a água precisa de um tratamento adequado de forma a manter a continuidade operacional do processo, e um dos insumos utilizados neste tratamento é o hipoclorito de sódio.

Assinala que os trocadores de calor são equipamentos imprescindíveis e essenciais para que ocorra a industrialização dos produtos comercializados (Iso-butiraldeído, Isobutanol, N-butano, Octanol e Ácido 2-etyl-hexanóico) em função da troca de calor nas correntes do processo. O hipoclorito de sódio é dosado na água clarificada, que por sua vez, é fundamental para as seguintes etapas do processo produtivo: reação oxo; hidrogenação do Iso-butiraldeído; hidrogenação de n-butiraldeído, condensação aldólica, hidrogenação total do EPA, hidrogenação parcial do EPA, oxidação do 2HA, sistema de geração de vapor e sistema de torres de resfriamento.

Destaca que o processo produtivo da planta de oxo-álcoois da ora Recorrente, na unidade de Camaçari, é composto de 11 (onze) etapas operacionais e em 9 (nove) etapas (Reação oxo, Hidrogenação do Iso-butiraldeído, Hidrogenação do N-butiraldeído, Condensação Aldólica, Hidrogenação total do EPA, Hidrogenação Parcial do EPA, Oxidação do 2HA, Sistema de geração de vapor e Sistema de Torres de Resfriamento) é **fundamental a utilização da água clarificada com o hipoclorito de sódio, nos equipamentos chamados trocadores de calor, sem o qual acarretaria a paralização do processo produtivo**, consequentemente, a paralização da indústria, conforme demonstrado no quadro 4, fluxo do processo produtivo (diagrama de blocos) do laudo.

#### DAS ATECNIAS NA FUNDAMENTAÇÃO DO ACÓRDÃO PROFERIDO PELA 6<sup>a</sup> JJF (JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL)

Pede pela carece de fundamentação técnica, tendo em vista a celeuma quanto a interpretação, classificação e aplicação dos conceitos dos produtos referentes à matéria prima, uso e consumo e intermediários. Portanto, encontra-se em desconformidade com os preceitos da lei complementar e do regulamento de ICMS do estado da Bahia, no que diz respeito a tais produtos e ao direito de aproveitamento de crédito fiscal de ICMS a eles inerentes.

Diz que, uma das atechnias cometidas pelos n. julgadores, fica completamente evidente ao classificar o Hipoclorito de sódio como um material de uso e consumo sob o argumento de que ele não afetará produto final.

Entendeu que, por “**produto intermediário**”, em linhas gerais, os itens não classificados como

matérias primas, mas que **são empregados ou consumidos no processo de produção**. E, consoante bem comprovado através do laudo pericial acostado ao presente recurso, o Hipoclorito de sódio é totalmente consumido no processo de produção da Recorrente, o que de fato foi ignorado pela 6<sup>a</sup> JJF ao proferir o seu r. acórdão, sendo que os n. julgadores apenas consideraram equivocadamente o requisito de integração ao produto final.

Aponta outra ausência de técnica instaurada pelos n. julgadores quanto à classificação de um produto enquanto intermediário se deu ao mencionar noutro trecho do seu r. voto os entendimentos reiterados do CONSEF, que somente tem admitido como produto intermediário aqueles usados no tratamento de água quando esse líquido participa direta e efetivamente do produto final. E, mais uma vez, de maneira equivocada, menciona como exemplo a água utilizada na produção de refrigerantes e bebidas tentando ilustrar como um **produto intermediário**.

Afirma que não há qualquer dúvida que a água utilizada na produção de refrigerantes se trata de matéria-prima, no entanto, obviamente ela integrará o produto final. Assim, os n. julgadores somente consideraram como produto intermediário aquele que integra o produto final, não levando em consideração aqueles que são empregados e consumidos no processo de produção, não fazendo parte do produto final, porém, imprescindível para o produto final, como é o caso do Hipoclorito de sódio. No entanto, reportou que os n. julgadores defenderem uma linha de raciocínio no sentido de considerar como produto intermediário apenas aqueles que integram o produto final, defendendo que produtos intermediários são somente os que integram o produto final e, de outra sorte, aduz que para ser classificado como tal é necessária a sua participação intrínseca no processo produtivo.

Observou que no “tópico 6.2.8., ficha técnica do Hipoclorito de sódio” do laudo pericial destacado, é justamente essa a sua constatação, de que o hipoclorito de sódio participa intrinsecamente do processo produtivo, uma vez que é consumido integralmente e continuamente no processo industrial, causando todo o seu desgaste durante o processo, e sem o qual, não haveria o produto final. Anexa ficha técnica do item “HIPOCLORITO DÊ SÓDIO”.

Sustenta que há de se convir que o Acórdão ora debatido possui diversas imprecisões quanto à classificação de matérias primas, materiais de uso e consumo e produtos intermediários. Além da falta de clareza e contradição ao tratar da definição de produto intermediário e da caracterização do Hipoclorito de sódio como tal. Os conceitos apresentados pelos julgadores do Conseg são confusos, vagos e discrepante da legislação, tanto da Lei Complementar 87/96, quanto da legislação do estado da Bahia. Portanto, não merece prosperar.

#### DOS ARGUMENTOS DE DIREITO

Defende em relação à decadência e explica que o sujeito passivo escriturou os documentos fiscais que acobertam as aquisições de bens e serviços tributadas que, qualificando-se como insumos ou ativo imobilizado utilizado nas atividades do estabelecimento, geram créditos do imposto.

Disse que ao realizar operações e prestações tributadas, o sujeito passivo emite os documentos fiscais com o débito do imposto e realiza a respectiva escrituração. Ao final do período, realiza a compensação entre créditos e débitos, apurando saldo credor a ser transportado para o período seguinte, ou saldo devedor a ser objeto do pagamento antecipado previsto no art. 150, § 1º do CTN.

Discorre que o crédito de ICMS sobre a aquisição do hipoclorito de sódio, pode ser considerado um *produto intermediário* no processo produtivo da ora Recorrente. Diz que a norma reguladora do crédito, por sua vez, não adotou textualmente esta categorização de mercadorias e que, a LC nº 87/96, em seu art. 20, “caput” e em seus incisos e parágrafos, não se referiu a esta qualificação de produtos no trato do sistema de creditamento, o que resulta na fragilidade de qualquer tese que adote como critério do direito ao crédito este conceito de produtos.

Reproduziu os arts. 20, 29 e 310 da Lei nº 87/96, além do art. 309, inciso I, “b” e seu parágrafo 1º do RICMS/BA, e verifica-se que a vedação ao crédito é taxativa e consta dos artigos 292, § 4º da Lei nº 7.014/96 e 3103 do RICMS, e neste contexto, nenhum dos artigos mencionados se aplicaria na

referida infração, de modo a vedar o crédito, devendo, portanto, ser mantido o crédito de ICMS tomado pela Recorrente.

Diz que, da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível inferir que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem, se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização.

E, sabe-se que o “produto intermediário” é considerado insumo para fins de apropriação de crédito dos chamados tributos não cumulativos, quais sejam o ICMS, IPI, PIS e COFINS. Entende-se por “produto intermediário”, em linhas gerais, os itens não classificados como matérias primas, mas que são empregados ou consumidos no processo de produção, tendo, a extensão do conceito de “produto intermediário” figurou expressamente no Regulamento do IPI de 1972, o qual permitia a apropriação de crédito apenas para os itens intermediários que, não incorporados ao produto final, fossem consumidos “imediata e integralmente” no processo de industrialização. A partir do Regulamento do IPI de 1979, houve a supressão do termo “imediata e integralmente”.

Acrescenta que o RICMS do Estado da Bahia é expresso quanto ao direito de crédito referente a produto intermediário, conforme dispõe o artigo 309, I, “b”, devendo ser mantido o crédito apropriado pela Recorrente com base no referido artigo, e, consequentemente, cancelada a respectiva cobrança.

Explica que o tratamento da água com o hipoclorito de sódio, utilizada nas torres de resfriamento contribuem de forma indireta na composição do produto final, como elementos indispensáveis, devendo neste caso, serem considerados como produtos intermediários, porquanto são consumidos no processo de obtenção do produto final, tornando-se necessários e indispensáveis ao desempenho da atividade fim da ora Recorrente.

Esclarece que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são “consumidos” por um estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é onde o consumo acontece: se o bem é *consumido em função e com o resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário*; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Reafirma que todo hipoclorito de sódio adquirido e utilizado tem ligação com o processo produtivo da ora Recorrente e afetaria diretamente no seu processo industrial, não sendo o caso de tratamento de água potável na função de purificação que seria fornecida em diversas dependências da Recorrente. Adiciona que conforme entendimento respaldado nas próprias decisões administrativas e judiciais, como também no entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsomem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento e em assim sendo, deve ser garantido a Recorrente o direito ao crédito do ICMS destacado nos documentos de aquisição deste insumo classificado como produto intermediário (hipoclorito de sódio).

Diz ser inquestionável que o material de uso e consumo é assim definido por servir à atividade meio do estabelecimento (administração, material de expediente, segurança, etc.), sendo uma atividade facilitadora e de apoio para o desenvolvimento do setor produtivo e nesse sentido tem sido o entendimento de alguns Conselheiros do CONSEF da Bahia, com voto divergente e vencedor, na mesma linha dos ministros do Superior Tribunal de Justiça (STJ), com decisões totalmente favorável ao Contribuinte.

#### PRECEDENTES DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO

Assinala que possui também unidade no estado de São Paulo, onde a definição de insumo encontra-se regulamentada há quase 20 anos na Decisão Normativa CAT 1, de 25-04-2001, que também trata da definição de ativo permanente e bens de uso/consumo. Consta a assertiva de que insumos são os itens “consumidos no processo industrial ou empregados para integrar o produto objeto da atividade de industrialização”.

Destaca que os “produtos químicos utilizados no tratamento de água afluente e efluente e no

“controle de qualidade” como insumos que se desintegram totalmente no processo produtivo de uma mercadoria, mais uma vez nos remete ao “item 6.2.8. ficha técnica do item Hipoclorito de sódio” do laudo pericial acostado, ao se referir às funções do produto, pois é justamente esta a função do Hipoclorito de sódio no processo produtivo, tratamento e qualidade, empregados e totalmente consumido no processo de produção.

E ainda, especificamente ao hipoclorito de sódio utilizado no processo industrial, o estado do Paraná já firmou entendimento favorável ao contribuinte, garantindo-lhe o direito ao crédito de ICMS nestas aquisições, como podemos observar na Solução de Consulta nº 17, de 21 de fevereiro de 2002.

Constata o deslinde que as opiniões jurisprudenciais dos diversos estados brasileiros supramencionados são convergentes e estão em perfeita consonância com os parâmetros definidos na Lei Complementar nº 87/96. No entanto, confiante no notório saber jurídico deste corpo julgador do estado da Bahia, não se espera outra decisão, senão a de reconhecer o Hipoclorito de sódio como produto intermediário, consumido integralmente no processo produtivo, porque assim o é!

Espera, portanto, que seja conferido à Recorrente o direito ao integral ao aproveitamento do crédito ora questionado, pois ficou amplamente comprovado através do laudo pericial acostado, bem como na jurisprudência de outras unidades da federação e dos tribunais superiores que o hipoclorito de sódio é de fato um produto intermediário, passível de creditamento de ICMS nos mesmos moldes do tratamento conferido à matéria prima.

#### DA INTERPRETAÇÃO DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (STJ)

Colaciona decisões do STJ (REsp. 1366437/PR, DJe. 10/10/2013), onde reportou que os ministros do Superior Tribunal de Justiça reconheceram o direito aos referidos créditos de produtos intermediários nos autos do Agravo Interno no Recurso Especial nº 1800817/SP (Acórdão publicado em 20/08/2021) (Doc. 06). Disse que os julgadores assimilaram a mudança no tratamento desta matéria na produção legislativa no tempo, chegando à conclusão de que todo o material empregado na atividade fim ou na atividade que constitua o objeto social do estabelecimento gera direito a crédito, restando a vedação exclusivamente com relação ao material destinado à atividade meio, ou de apoio administrativo da empresa, que se constitui na categoria de material de uso e consumo.

Discorre que as decisões mencionadas não levam em consideração a forma de consumo do material, se de forma integral e imediata no processo produtivo, ou se integra o produto final. Por esta visão, no caso analisado, cuja atividade fim da empresa recorrente é de transporte, as telas, feltros, peças de reposição de máquinas vinculadas à produção, pneus da frota dos transportadores, combustível consumido em veículos no transporte de matérias-primas, são exemplos de materiais cujas aquisições geram direito a crédito, tendo por fundamento a sua vinculação com o setor produtivo. Pontua que a interpretação do art. 20 “caput”, da LC nº 87/96, considerando que este dispositivo não faz nenhuma alusão à forma de consumo (imediato, integral ou se há integração ao produto), nem mesmo faz menção a produto intermediário.

Sustenta que não há embasamento jurídico para condicionar o crédito ao imediatismo ou à integralidade do consumo do material, nem mesmo à integração ao produto final. A única excludente é reservada para o material de uso e consumo, em razão da postergação da eficácia da norma com relação a este material. Assim, qualquer discussão relacionada a esta matéria, migra, necessariamente, para o campo da definição do material de uso e consumo, por ser categoria de produtos que repelem o direito ao crédito do ICMS.

#### CONCLUSÃO

Disse que considerando:

- que o hipoclorito de sódio, conforme demonstrado no laudo pericial acostado à presente defesa administrativa, é um insumo utilizado durante todo o processo produtivo, sendo um material essencial usado na água clarificada, que circula pelas torres de resfriamento, com o

objetivo de reduzir a temperatura para que seja possível a fabricação dos Oxo-álcoois, atividade fim da Recorrente.

- que a falta de utilização do hipoclorito de sódio acarreta a paralização do processo produtivo, consequentemente, a paralização da indústria.
- que os peritos concluíram que o hipoclorito de sódio, após analisar o Relatório de Movimentação de Estoque do item, de código C80200998, do período de janeiro a fevereiro de 2019, para verificar se houve movimentações de entrada e saída, foi constatado que no período ocorreram movimentações de aquisições e ordens de produção e a partir da análise do código do item, concluindo-se que são itens consumidos em ordem de produção como custo variável do produto final (acabado), ou seja, o custo de aquisição desses itens, após consumidos, compõem o custo de produção dos produtos comercializados pela Recorrente.
- o produto hipoclorito de sódio, pode ser considerado fiscalmente, como insumo (matéria-prima ou produto intermediário).
- que os ministros do STJ entendem que, se os produtos intermediários se desgastam gradativamente durante o exercício da atividade-fim da empresa, também geram direito a crédito de ICMS.
- pelas razões de direito e o suporte fático baseado no laudo pericial acostado (Doc. 4), o hipoclorito de sódio é um produto intermediário utilizado em todo o processo produtivo da Recorrente, cuja aquisição possibilita o creditamento do ICMS, conforme o princípio da não cumulatividade, vez que é consumido integralmente e continuamente no processo industrial, causando todo o seu desgaste durante o processo e sem ele, o processo produtivo fabril para!

Finaliza requerendo que:

- (i) que seja o presente recurso voluntário conhecido, processado e julgado, vez que preenche todos os requisitos legais, conforme dispõe o RPAF do Estado da Bahia, Decreto nº 7.629/99;
- (ii) que seja provido o presente recurso voluntário por todos os argumentos de fato e de direito nele rebuscados e, consequentemente, reformado em sua íntegra o Acórdão JJF nº 0307-06/22-VD, exarado pela 6ª JJF do Estado da Bahia, para declarar a insubsistência dos lançamentos fiscais através do auto de infração, considerando nulos os respectivos lançamentos da mencionada infração (utilização indevida do crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento), tendo em vista a comprovação de que o hipoclorito de sódio é, de fato, um produto intermediário no processo produtivo da Recorrente, conforme devidamente comprovado através do laudo pericial acostado;
- (iii) que seja concedida à Recorrente a oportunidade de realização de sustentação oral pela advogada constituída, bem como por um assistente técnico, para aclarar o funcionamento do processo produtivo.

Registrada a presença da advogada Sra. Rosane Advíncula na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

É o relatório.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, inciso I, “b” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. A 2ª JJF proferiu Acórdão de nº 0307-06/22-VD, julgou Procedente o Auto de Infração em lide.

O auto de infração é composto por duas infrações, no entanto o sujeito passivo reconhece o cometimento da infração 02 e diz ter liquidado através de pagamento via DAE. Todavia, quanto a infração 01, mostra-se inconformado com a decisão de piso e traz argumentos no Recurso Voluntário para tentar elidir a infração, que passaremos a analisar.

A recorrente acosta aos autos fotos, documentos e até laudo técnico para demonstrar que o hipoclorito de sódio é considerado um produto intermediário no processo de industrialização, o que permite o aproveitamento de crédito do ICMS. Situação essa não compreendida pelos autuantes e pela 2<sup>a</sup> JJJ.

Afirma o sujeito passivo que sem a utilização do produto hipoclorito de sódio a produção fabril para, conforme trecho do Recurso Voluntário abaixo:

*“Dessa forma, por todo o acima exposto, pelas razões de direito e o suporte fático baseado no laudo pericial acostado (Doc. 4), o hipoclorito de sódio é um produto intermediário utilizado em todo o processo produtivo da Recorrente, cuja aquisição possibilita o creditamento do ICMS, conforme o princípio da não cumulatividade, vez que é consumido integralmente e continuamente no processo industrial, causando todo o seu desgaste durante o processo e sem ele, o processo produtivo fabril para!”*

De logo, manifesto meu entendimento quanto a utilização do hipoclorito de sódio no processo fabril da recorrente ser considerado um produto intermediário. Pois, de certo que a não utilização deste produto haveria prejuízo na composição do resultado final ou, até mesmo, na qualidade deste. Não podendo ser interpretado simplesmente como produto de uso e consumo pelo fato do hipoclorito de sódio não ter contato direto com o produto produzido.

Como bem exposto na peça defensiva apresentada pelo recorrente, sobre a essencialidade do referido produto na cadeira produtiva, trago abaixo o detalhamento do processo apresentado pelos engenheiros responsáveis pelo laudo técnico:

NP ETAPA	ETAPA	EQUIPAMENTO	INSUMO	PRODUTO ACABADO / COMERCIALIZADO*
1	Recebimento de matéria-prima por tubovias	Tubulações e Esferas de Estocagem	Hidrogênio, Gás oxo e Propeno	-
2	Reação oxo	Reatores, colunas de destilação, <b>trocadores de calor</b> , bombas e compressores	Gás oxo e propeno	Iso-butiraldeído* e N-butiraldeído
3	Hidrogenação do Iso-butiraldeído	Reatores, colunas de destilação, <b>trocadores de calor</b> , bombas e compressores	Hidrogênio e Iso-butiraldeído	Iso-butanol*
4	Hidrogenação do N-butiraldeído	Reatores, colunas de destilação, <b>trocadores de calor</b> , bombas e compressores	Hidrogênio e N-butiraldeído	N-butanol*
5	Condensação Aldólica	Reatores, colunas de destilação, <b>trocadores de calor</b> e bombas	N-butiraldeído	EPA (Etil-propil-acroleína)
6	Hidrogenação do EPA	Reatores, colunas de destilação, <b>trocadores de calor</b> , bombas e compressores	EPA (Etil-propil-acroleína) e Hidrogênio	Octanol*
7	Hidrogenação Parcial do EPA	Reatores, colunas de destilação, <b>trocadores de calor</b> , bombas e compressores	EPA (Etil-propil-acroleína) e Hidrogênio	2HA (2-etyl-hexanal)
8	Oxidação do 2HA	Reatores, colunas de destilação, <b>trocadores de calor</b> e bombas	2HA e Oxigênio	Ácido 2-etyl-hexânóico*
9	Estação de Tratamento de Efluentes	Reservatórios para decantação, tanques e bombas	Água descartada do processo e soda cáustica/ácido sulfúrico para controle de pH	Efluente dentro de especificação
10	Sistema de geração de vapor	Caldeiras, bombas e <b>trocadores de calor</b>	Água desmineralizada e produtos de tratamento (Steamate NAO520, Solus AP23 e Control OSS500)	Vapor
11	Sistemas das Torres de Resfriamento	Torres de resfriamento, bombas e <b>trocadores de calor</b>	Água clarificada e produtos de tratamento (Hipoclorito de Sódio, Fligard MS6209, Depositrol BL5400, Spectrus NX1100, Spectrus BD1501E, Foamtrol AF2051, Spectrus OX1276 e Gengard GN7007)	Água tratada para resfriamento em <b>trocadores de calor</b>
12	Almoxarifado, Manutenção, Laboratório de Qualidade, Refeitório e Subestação Elétrica	-	-	-

Quadro 04 – Fluxograma do processo produtivo (Diagrama de Blocos)

É possível extrair de tal quadro elucidativo que das 11 etapas de produção, 9 delas existem **trocadores de calor**, que é por onde passa a água clarificada com hipoclorito de sódio. Deste modo, entendo que é indispensável ao processo produtivo, podendo modificar ou até mesmo parar a produção, a não utilização do hipoclorito de sódio no processo fabril. Ficando compreendido como produto intermediário.

Baseado no entendimento acima, por compreender que tal produto faz parte do custo de produção e integra a base de cálculo das operações de venda, que incidem os débitos dos impostos, fica fácil a compreensão que, na sua aquisição, há o direito ao crédito do imposto. Isto baseado na sistemática da não-cumulatividade do ICMS.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando IMPROCEDENTE a Infração 01 e mantendo a exigência da infração 02, tornando o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE.

**VOTO EM SEPARADO**

De logo, manifesto meu entendimento quanto a utilização do “*Hipoclorito de Sódio*” no processo fabril da recorrente ser considerado um produto intermediário, como arguido pela Recorrente, sob a perspectiva de que a não utilização deste produto no seu processo fabril haveria prejuízo na composição ou, até mesmo, na qualidade do produto final.

Pois bem! No julgamento da Primeira Instância, através do Acordão 6ª JJF nº 0307-06/22-VD que diz respeito à infração 01, julgada procedente, que é o objeto do Recurso Voluntário, ora em análise, assim está descrita:

*Infração 01 – 001.002.002: Utilização indevida de crédito, referente às aquisições de materiais de uso e consumo (01/2018 a 12/2019, exceto 07/2018 e 11/2019). Consta que se trata de hipoclorito de sódio, usado em dois setores da fábrica: (i) na estação de tratamento de água potável, desvinculada do processo produtivo, e (ii) nas torres de resfriamento, como biocida para evitar corrosão. Os autuantes acrescentam que essa mesma matéria foi objeto de autuação no PAF nº 206854.0002/18-6, na infração 01, julgada procedente em ambas as instâncias deste Conselho (julgamento final no Acórdão CJF nº 0343-12/20-VD). R\$ 94.008,07 e multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei 7.014/96.*

A lide resultante, então, diz respeito a interpretação do produto “*Hipoclorito de Sódio*” ser considerado “*material de uso ou consumo*” nos termos da autuação, pela Fiscalização, no processo fabril da Recorrente, que ensejaria, de fato, o estorno de crédito do ICMS, tomado indevidamente na escrita fiscal, como posto na infração 01; ou ser considerado “*produto intermediário*”, como arguido pela Recorrente, que, então, mereceria sua exclusão da imputação; e, por conseguinte, improcedência da autuação, vez que se trata, a imputação, de apenas um item de produto, qual seja o “*Hipoclorito de Sódio*”, que, aliás, fora como manifestou o i. Relator Conselheiro no seu voto vencedor de segunda instância, que, também, acompanhei, dando provimento ao Recurso Voluntário e julgando a infração 01 improcedente.

Trata-se, aqui, de apenas um voto em separado por entender ser necessário para ratificar o meu entendimento de que, **no processo fabril do Recorrente**, ora em análise, que tem como atividade principal “2022300 - Fabricação de intermediários para plastificantes, resinas e fibras” o “*Hipoclorito de Sódio*”, consoante bem comprovado através do laudo pericial acostado ao presente recurso, **é consumido no processo de produção como um “produto intermediário”**.

Neste contexto, meu entendimento, ao acompanhar o voto vencedor do i. Relator Conselheiro na sessão de julgamento do presente PAF, por esta segunda Câmara de Julgamento Fiscal, fundamenta-se em dois pilares, que entendo serem necessários apresentar, para justificar meu voto: Em primeiro plano, diz respeito ao meu entendimento de “*produto intermediário*”, ou seja, são considerados produtos intermediários os bens materiais que se utilizam no processo de industrialização, exigindo sua renovação ao término de cada participação no processo produtivo, mesmo que não se integre fisicamente ao produto acabado.

Em segundo plano, diz respeito ao resultado da Decisão dos Embargos de Divergência em Agravo ao Recurso Especial nº 1.775.781-SP, Relatora Ministra Regina Helena Costa, da 1ª Seção do STJ, que, dentre outros, restou os seguintes entendimentos, conforme trecho extraído de sua ementa:

*III - À luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se 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**. (Grifo acrescido)*

Analizando, então as sintetizações das participações do “*hipoclorito de sódio*” no processo produtivo da Recorrente, associado ao entendimento de “*produto intermediário*” acima discorrido, com o entendimento, agora, do STJ, do que é “*produto intermediário*” empregado no processo produtivo de uma empresa nos termos do RE 1.775.781-SP, assim me posiciono:

**Acompanho**, então, o entendimento do i. Relator Conselheiro, **de que o produto “*Hipoclorito de Sódio*”, de fato, por sua participação no processo produtivo de plastificantes, resinas e fibras (CNAE 2022300), é um produto intermediário**, pois, consoante laudo pericial acostado ao

presente recurso, a não utilização deste produto no processo fabril, haveria prejuízo na composição ou, até mesmo, na qualidade do produto final da Recorrente. Não podendo, então, ser interpretado simplesmente como produto de uso e consumo, como assim interpretou a Fiscalização, pelo fato do “Hipoclorito de Sódio” não ter contato direto com o produto produzido.

**VOTO DISCORDANTE**

Peço *vénia* para discordar do ilustre Relator quanto à possibilidade de utilização de crédito fiscal em relação às aquisições do produto hipoclorito de sódio para utilização em seu processo produtivo.

Conforme restou demonstrado, tal produto é utilizado para tratamento de água potável, totalmente desvinculada do processo produtivo, e tratamento da água utilizada nas torres de resfriamento, pelo seu efeito biocida, para preservação dos referidos equipamentos no tocante à corrosão, processo que é marginal à produção, tendo em vista que não tem qualquer contato com a produção.

A não utilização deste produto, o hipoclorito de sódio, não impede a produção, apenas aumenta a manutenção das torres de resfriamento, já que tal produto atrasa o seu processo corrosivo, não satisfazendo o conceito de essencialidade insculpido na Decisão do STJ ao analisar os Embargos de Divergência no Agravo do REsp nº 1.775.781/SP.

Portanto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206854.0002/22-4, lavrado contra **ELEKEIROZ S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 4.411,46, prevista no art. 42, IX da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos estatuídos na Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados dos valores recolhidos.

**VOTOS VENCEDOR e EM SEPARADO\***– Conselheiros: Gabriel Henrique Lino Mota, João Vicente Costa Neto\*, Camila Magnavita da Fonseca Camargo, Henrique Silva de Oliveira e Eduardo Ramos de Santana.

**VOTO DISCORDANTE** – Conselheiro: Marcelo Mattedi e Silva.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2024.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

GABRIEL HENRIQUE LINO MOTA – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - VOTO EM SEPARADO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO DISCORDANTE

MARCELO CARDOSO DE ALMEIDA MACHADO – REPR. DA PGE/PROFIS