

A.I. Nº 269194.0009/23-7
AUTUADO PARANAPANEMA S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL
AUTUANTE FRANCISCO DE ASSIS BELITARDO BARBOZA DE CARVALHO
ORIGEM DAT METRO / IFEP INDUSTRIA
PUBLICAÇÃO INTERNET – 18/06/2024

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0084-01/24-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. MATERIAIS DE CONSUMO. As razões de defesa não elidem a autuação. Os itens utilizados para tratamento de água de resfriamento, tratamento de efluentes, além de lubrificante utilizado em manutenção, não são considerados 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. Indeferido o pedido de diligência/perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/12/2023, formaliza a exigência de ICMS no valor histórico total de R\$ 80.563,22 em decorrência do cometimento das seguintes infrações imputadas ao autuado:

Infração 01 – 001.002.002 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a outubro e dezembro de 2020, janeiro, março, maio, julho a outubro e dezembro de 2021, fevereiro a junho, outubro e dezembro de 2022, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 72.874,89, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente o registro de se tratar de aquisições de materiais usados no tratamento da água de refrigeração, no tratamento de efluentes e alguns outros poucos itens, típicos materiais de uso e consumo.

Infração 02 - 006.002.001 – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de abril de 2020, setembro de 2021 e abril de 2022, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 7.688,33, acrescido da multa de 60%.

Consta adicionalmente o registro de se tratar de aquisições de alguns poucos itens, típicos materiais de uso e consumo, sendo esta infração intimamente relacionada a infração 01 – 001.002.002, já que esta última contém os itens presentes nessa infração.

O autuado, por intermédio de advogados legalmente constituídos, apresentou Impugnação (fls. 20 a 41 dos autos). De início, requer que todas e quaisquer notificações e intimações sejam expedidas ou veiculadas ao seu domicílio tributário eletrônico, e também, em nome dos advogados Carlos Roberto Siqueira Castro, OAB/BA nº. 17.769, e Marluzi Andrea Costa Barros, OAB/BA nº. 896-B, ambos com endereço profissional indicados no cabeçalho da petição, sob pena

de nulidade. Reporta-se sobre a tempestividade da peça defensiva. Discorre sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Esclarece que se trata de empresa que se dedica à execução de atividades industriais na área de metalurgia do cobre, com a fundição e refino de cobre primário e na produção de semimanufaturados de cobre e suas ligas, sendo que suas atividades abrangem grande parte da cadeia industrial do material, seguindo até a fabricação e a venda de produtos e coprodutos, como vergalhões, fios trefilados, laminados, barras, ácido sulfúrico e outros, conforme se depreende de seus atos constitutivos (Doc. 02).

Acrescenta que no contexto das suas operações adquire mercadorias para utilizar como insumo, tal como o carbonato sódio, hipoclorito sódio e óleo hidráulico.

Reporta-se sobre o creditamento decorrente de aquisições de insumos e do consequente não recolhimento da diferença de alíquotas.

Alteração legislativa.

Observa que a Constituição Federal – CF, no seu art. 155, § 2º, I, que o ICMS *será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*.

Pontua que no artigo 3º do Decreto-lei 406/68, recepcionado pela CF com natureza de Lei Complementar, não havia previsão específica sobre a possibilidade de creditamento decorrente da aquisição de insumos aplicados em produtos tributados como forma de implementar a não-cumulatividade.

Diz que o Convênio 66/88, por sua vez, previu, em seu art. 31, especificamente, as hipóteses em que não haveria creditamento do ICMS para futura compensação. Reproduz referido dispositivo normativo.

Frisa que à luz da legislação em referência, firmou-se entendimento bastante difundido à época, no sentido de que somente se enquadram no conceito de insumos, para fins de creditamento do ICMS, os produtos ou mercadorias que se integram ao produto final, consumindo-se de forma imediata e integral.

Afirma que com o advento da Lei Complementar nº 87/96 (Lei Kandir), esse raciocínio perdeu totalmente o sentido, haja vista o disposto no seu art. 20, cuja redação reproduz.

Alega que ao entender que os produtos apontados na autuação não gerariam direito ao crédito do ICMS por não integrarem ao produto final, olvida-se o autuante que o processo industrial não se limita à simples “mistura de ingredientes” para a obtenção de um novo produto, mas, em realidade, decorre de um processo produtivo que envolve várias etapas imprescindíveis na produção do respectivo produto.

Salienta que o conceito de material de uso e consumo é direcionado à utilização de bens e/ou serviços fora do processo industrial ou de produção, direcionados para atividades realizadas como, por exemplo, nas áreas administrativa e comercial, sendo que a sua ausência não tem o condão de obstar a atividade principal, ou seja, industrialização da empresa.

Sustenta que em linha com os ditames legais acima referidos, o art. 309, I, b, art. 310, IX, do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/12, garante o direito ao crédito fiscal decorrente da aquisição de produtos adquiridos para emprego em processo de industrialização, conforme se pode inferir dos referidos dispositivos cujo teor reproduz.

Conclusivamente, afirma que a leitura dos dispositivos legais e regulamentares em tela não deixam dúvidas de que, para constituir insumo suscetível de gerar direito a crédito do ICMS, sob a égide da LC nº 87/96, o produto ou mercadoria deve ser vinculado ao processo produtivo, como elemento indispensável para a sua consecução, sendo desnecessário, no entanto, que sejam

consumidos imediata e integralmente no processo produtivo ou que se integrem ao produto final.

Reporta-se sobre a jurisprudência.

Assinala que a Primeira e Segunda Turmas do STJ alteraram o posicionamento que vinham adotando visando reconhecer a alteração do contexto normativo, de forma a admitir o creditamento do ICMS referentes à aquisição de quaisquer produtos intermediários, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de utilização dos mesmos para a realização do objeto social (atividade-fim) do estabelecimento empresarial. Neste sentido, reproduz trechos das decisões STJ: Agravo interno não provido. (STJ. AgInt nos EDcl no AREsp n. 1.394.400/SP, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 25/10/2021, DJe de 8/11/2021.) Precedentes: RESP 1.090.156/SC, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJe 20/08/2010; RESP 1.175.166/MG, Rel. Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe 26/03/2010; RESP 889.414/RJ, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJe 14/05/2008. 3. Agravo regimental não provido. (STJ. AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013) (STJ. RESP 1090156/SC, Rel. Ministra ELIANA CALMON, SEGUNDA TURMA, julgado em 10/08/2010, DJe 20/08/2010.)

Acrescenta que tais entendimentos também estão em consonância com o judiciário baiano, cujas ementas reproduz. TJ/BA. APELAÇÃO CÍVEL n. 8043447-20.2019.8.05.0001. Quarta Câmara Cível. Relatora Desa. Cynthia Maria Pina Resende. DJe 12/07/2022; TJ/BA. APELAÇÃO CÍVEL n. 0175473-41.2007.8.05.0001. Terceira Câmara Cível. Relatora Desa. Marielza Maués Pinheiro Lima. DJe 12/05/2021.

Observa que na mesma linha, tem-se o entendimento externado em votos divergentes dos conselheiros Tiago de Moura Simões e Daniel Ribeiro Silva, proferidos respectivamente pela Primeira e Segunda Câmara do CONSEF no julgamento de recursos voluntários que discutem a mesma matéria. Reproduz trechos do Acórdão CJF nº 0106-12/19, PROCESSO – A.I. Nº 297515.3001/16-0, PUBLICAÇÃO 03/06/2019, RELATOR: LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA, VOTO DIVERGENTE: TIAGO DE MOURA SIMÕES); 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL – CONSEF. Acórdão CJF Nº 0377-12/15 PROCESSO – A.I. Nº 298937.0002/13-0. PUBLICAÇÃO - INTERNET 02/12/2015. RELATOR: FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO. VOTO DIVERGENTE: DANIEL RIBEIRO SILVA.

Assevera que se tratando de processo industrial, as legislações complementar e estadual garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre o produto intermediário utilizado no processo industrial.

Diz que sobre matéria-prima, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, deve-se entender como *toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para, pela transformação, produzir outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.*

Acrescenta que o produto/insumo intermediário, seguindo o entendimento do STJ proferido em Embargos de Divergência analisado pela Primeira Seção, órgão responsável por unificar os entendimentos da Corte, se refere a aquisição de materiais essenciais ao processo produtivo. Reproduz a definição dada pela Corte no EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023.

Diz que a leitura do trecho do voto da Ministra Regina Helena Costa, ensina sobre o critério de *essencialidade e relevância* de um bem ou serviço para o desenvolvimento da atividade econômica do Contribuinte, conforme reproduz.

Afirma que não se pode olvidar que os materiais cujos créditos foram glosados são utilizados pela empresa em etapas obrigatórias no bojo do processo de industrialização, sendo, portanto, insumos indispensáveis à sua atividade.

Salienta que para que não restem dúvidas a esse respeito, passa a demonstrar a aplicação e

essencialidade, a título de exemplo, de alguns produtos objeto da infração.

Reporta-se sobre insumos.

Diz que nesse tópico, vale-se das informações contidas nos Pareceres Técnico anexados, elaborados por engenheiro, para demonstrar brevemente a afetação de alguns insumos como, por exemplo, (I) óleo hidráulico lubrificante (II) carbonato de sódio, (III) hipoclorito de sódio na consecução do seu objeto social.

No tocante ao **ÓLEO HIDRÁULICO LUBRIFICANTE (COSMOLUBRIC HFE130TAMBOR200L - SAP 9004470)**, diz que os lubrificantes em geral são produtos químicos imprescindíveis para a manutenção da planta industrial, uma vez que são eles os responsáveis por eliminar os efeitos da oxidação e corrosão dos equipamentos, aumentar a vida útil deles, reduzir o desgaste das engrenagens e peças, evitar o superaquecimento das máquinas, dentre outros.

Afirma que especificamente no caso da atividade desenvolvida pela empresa, o óleo possui ainda maior relevância, participando diretamente na produção dos vergalhões de cobre.

Assinala que no processo da laminação do vergalhão de cobre, há a etapa de lingotamento, que ocorre na máquina Hazelett. Diz que nessa etapa, o cobre entra no estado líquido, é moldado e solidificado formando uma barra com seção transversal retangular, conforme se verifica dos gráficos que apresenta.

Esclarece que a máquina Hazelett possui duas cintas metálicas apoiadas cada uma delas em duas polias, uma motriz e a outra tensionadora, que se movimentam paralelamente no mesmo sentido e na mesma velocidade, conforme ilustra na imagem que apresenta.

Acrescenta que o cobre entra no estado líquido no espaço existente entre as duas cintas, sendo resfriado por sprays de água, se solidificando na medida que é conduzido pelas cintas para a saída da máquina.

Destaca que a aplicação do óleo hidráulico Cosmolubric ocorre nessa etapa do processo pela equipe de operação, por meio de bicos spray, diretamente nas cintas de lingotamento, que por sua vez possui contato direto com a barra de cobre, conforme apresenta.

Explica que o óleo tem a função de proteger a cinta de lingotamento e atuar como desmoldante na formação da barra de cobre. Acrescenta que além disso, o óleo aplicado na cinta na região da linha de fundição permite melhor transferência de calor e previne falhas superficiais na barra, como porosidade e vazios.

Observa que a não utilização desse insumo pode acarretar no rompimento da barra de cobre, gerando parada emergencial da operação e risco de danos às pessoas e aos equipamentos.

Diz que essa falha é comumente chamada de furo de barra ou *breakout* e é vista como um dos maiores problemas operacionais e de segurança que pode ocorrer em uma máquina de lingotamento.

Afirma que nesse espeque, não há como negar a condição de produto intermediário deste produto, o qual, apesar de não se integrar ao produto final, é integralmente consumido durante o processo produtivo.

Conclusivamente, consigna que as etapas do processo produtivo, acompanhadas de ilustrações, a fim de tornar mais didática a exposição, podem ser verificadas no Parecer Técnico que acosta (Doc. 03).

Quanto ao **CARBONATO DE SÓDIO (BARRILHA LEVE – SAP 9001050)**, esclarece que é utilizado pela empresa na água que passa pelos Torres de Resfriamento, necessária no processo produtivo de ácido sulfúrico.

Explica que as torres são necessárias para arrefecer a água que retorna dos trocadores de calor da planta de produção de um dos coprodutos da Impugnante, o ácido sulfúrico, e manter o balanço

térmico de toda a planta industrial, conforme infográfico que apresenta.

Diz que o processo consiste, pois, na transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) com contato entre eles por meio de uma interface metálica (tubos de um trocador de calor).

Aduz que a água que resfria as correntes torna-se aquecida, podendo alcançar altas temperaturas o que acarreta na redução do pH da água. Nessa condição, os sais presentes na água tornam-se insolúveis, depositando-se nas paredes dos tubos dos trocadores de calor.

Assinala que estes depósitos que ocorrem em razão do pH baixo, com o tempo, provocam a corrosão do metal dos tubos, furos e vazamentos da água de resfriamento para a corrente de processo, comprometendo todo o processo de produção do ácido sulfúrico.

Diz que para evitar todo esse processo de corrosão e obstrução, deve ser adicionado à água de resfriamento o cloreto de sódio [produto com pH básico (maior que 8)], específico para inibir a corrosão, proliferação de microorganismos, incrustação de sais e controlar o pH. Acrescenta que no gráfico que apresenta está demonstrada a queda do pH da água de circulação, momento em que deve ser feita a correção feita com dosagem de carbonato de sódio.

Observa que na ocorrência de uma parada da planta de ácido, os gases contidos nos dutos são alinhados para chaminé de emergência, enquanto os equipamentos precisariam ser desligados para então serem colocados em uma condição segura.

Informa que o ácido sulfúrico produzido pela empresa é vendido para clientes externos, como indústrias químicas, papel e celulose, fertilizantes, produção de baterias, etc.

Ressalta que sem a aquisição do carbonato de sódio, as torres de resfriamento poderiam perder a sua função.

Frisa que a não utilização do referido insumo implicaria o rápido desgaste e corrosão dos equipamentos utilizados pela Impugnante, que sofreriam com a ação dos resíduos indesejáveis do processo produtivo e dos micro-organismos presentes nas correntes oriundas do processo, comprometendo significativamente o resfriamento.

Diz que o processo produtivo da empresa só pode ser levado à cabo dentro de determinados limites de temperatura, que ora deve ser elevada (por meio do vapor, por exemplo), ora deve ser reduzida ou mantida (por meio do sistema de água de resfriamento).

Sustenta desse modo, o reconhecimento da essencialidade do insumo para consecução da atividade empresarial, assim como do direito ao crédito fiscal respectivo.

Conclusivamente, diz que as etapas do processo produtivo, acompanhadas de ilustrações, a fim de tornar mais didática a exposição, podem ser verificadas no Parecer Técnico que acosta (Doc. 04).

No tocante ao produto **HIPOCLORITO DE SÓDIO (LIQ 12PCT GRAN – SAP 20767)**, diz que é um composto químico utilizado na Estação de Tratamento de Água.

Explica que na Estação de Tratamento de Água, a água é captada por poços artesianos, tratada e transformada em água industrial, que circula na planta através de tubulações e distribuídas nas torres de resfriamento e outros equipamentos consumidores. Apresenta fluxograma da Estação de Tratamento de Água.

Diz que a água bruta é captada por meio de 5 poços artesianos. Em seguida, os tanques de água bruta e de incêndio são cheios até ocorrer o transbordo. A água transbordada enche o tanque de mistura, etapa na qual ocorre a adição do hipoclorito de sódio (NaClO).

Observa que o referido insumo é utilizado como agente desinfetante devido às suas propriedades antimicrobianas eficazes contra bactérias, vírus e outros microrganismos presentes na água. Quando adicionado, o hipoclorito de sódio é integralmente absorvido pela água, liberando íons

de cloro, que atuam como oxidantes e destroem ou inativam os organismos patogênicos.

Diz que após a adição do hipoclorito de sódio, a água passa pela área de decantação e filtragem, onde há quatro tanques para remoção de sólidos suspensos, disponibilizando para o tanque de água filtrada com capacidade de 700m³.

Explica que neste ponto, a água está completamente tratada e potável, sendo bombeada como água industrial a ser aplicada no processo produtivo, incluindo, o ácido sulfúrico.

Consigna que em média, o consumo de água industrial ocorre a uma vazão total de 350m³/h, sendo utilizada em praticamente todo o processo produtivo da Impugnante, como, por exemplo, para a produção do Ácido Sulfúrico (UAS – Unidade de Ácido Sulfúrico). Diz que essa é a área de maior consumo de água industrial segundo o balanço hídrico da empresa, conforme apresenta.

Assinala que o ácido sulfúrico é um dos principais coprodutos da empresa, atendendo clientes externos, como indústrias químicas, papel e celulose, fertilizantes, produção de baterias, etc., e uma fração é consumida internamente nos processos de Eletrólise e Laminação.

Afirma que a água industrial é um insumo indispensável para a produção do ácido sulfúrico. Na Unidade de Produção de Ácido Sulfúrico (UAS), há um equipamento denominado Torre de Absorção, onde o gás rico em SO₃ entra em contracorrente com meio aquoso (água industrial), produzindo, assim, o ácido sulfúrico (H₂SO₄), conforme a reação a seguir: $SO_3 + H_2O \rightarrow H_2SO_4$

Diz que água industrial, inclusive, é utilizada para manutenção de diversos equipamentos empregados nas correntes de processo, bem como, tendo contato e participando diretamente na fabricação de diversos dos produtos no decorrer da cadeia de produção.

Registra que outras aplicações da água industrial indispensáveis ao processo produtivo da Impugnante ocorrem nas seguintes áreas:

- *Fundição: sistema de resfriamento dos fornos, responsável por aumentar a vida útil dos equipamentos que trabalham a temperaturas extremamente elevadas.*
- *DUT: produção de água desmineralizada para consumo nas caldeiras e produção de vapor.*
- *Laminação: produção de vergalhão, por meio do resfriamento da barra de cobre*

Assevera que é notório, portanto, que deve ser reconhecido o direito a crédito sobre o hipoclorito de sódio adquirido, já que este é imprescindível à qualidade dos produtos finais.

Observa que as etapas do processo produtivo, acompanhadas de ilustrações, a fim de tornar mais didática a exposição, podem ser verificadas também no Parecer Técnico que acosta (Doc. 05).

No que tange à infração 02, diz que se baseia no entendimento do autuante de que, por se tratar de materiais de uso e consumo, não dão direito ao aproveitamento de créditos de ICMS, ou seja, a exigibilidade desta infração está diretamente vinculada a manutenção da infração 01, pois, como demonstrado, não é hipótese de itens adquiridos para uso e consumo.

Conclusivamente, diz que restando evidenciado o direito ao aproveitamento do crédito decorrente da aquisição dos produtos em pauta, indispensáveis ao processo produtivo da empresa, a exigência do diferencial de alíquota sobre tais itens relacionada a infração 02, perde também seu objeto.

Alega caráter confiscatório da multa imposta de 60%.

Consigna que apenas em atenção ao princípio da eventualidade, ou seja, na remota hipótese da impugnação não ser acatada em sua integralidade, pugna pela redução/exclusão da multa de 60% imposta, haja vista a sua manifesta desproporcionalidade, previstas no art. 42, II, VII, alínea “a” e “f”, da Lei nº 7.014/96. Neste sentido, invoca e reproduz as limitações ao Poder de Tributar, prevista na CF no art. 150, inc. IV.

Salienta que apesar de o princípio do não confisco possuir tamanha relevância, sabe-se que ainda não existem linhas demarcatórias objetivamente definidas acerca da sua definição quantitativa. Alega no entanto, que a jurisprudência ao longo do tempo, vem exercendo o seu papel de construir um arcabouço decisório estabelecendo parâmetros quantitativos.

Assinala que nesse sentido, no Julgamento da ADI 1075 MC/DF o Supremo Tribunal Federal - STF se posicionou sobre o tema na decisão da ADI 1075 MC/DF - DISTRITO FEDERAL. MEDIDA CAUTELAR NA AÇÃO DIRETA DE INCONSTITUCIONALIDADE. Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, cujo trecho reproduz.

Sustenta que desse modo, o STF vem reiteradamente decidindo que o montante da multa, ainda que fiscal, quando aplicado de maneira desproporcional possui caráter confiscatório, devendo ser reduzida a um patamar razoável, no percentual de 20% (vinte por cento) sobre o valor da obrigação principal. Neste sentido, reproduz trecho do RE 239.964, Primeira Turma, Rel.^a Min.^a Ellen Gracie, DJe 25/09/2012 e AI 727872 AgR, Relator(a): Min. ROBERTO BARROSO, Primeira Turma, julgado em 28/04/2015, ACÓRDÃO ELETRÔNICO DJe-091, 15/05/2015.

Menciona que de acordo com o entendimento do STF, a vedação ao confisco se direciona tanto ao tributo, quanto às multas tributárias, sejam elas de mora ou punitivas.

Invoca e reproduz as lições doutrinárias citadas na ADI-MC n. 1075-DF, no caso a citação do professor LUIZ EMYGDIO F. DA ROSA JR. ("Manual de Direito Financeiro e Direito Tributário", p. 320, item n. 14, 10^a ed., 1995, Renovar), ao analisar o princípio constitucional que veda a utilização do tributo com efeito confiscatório.

Afirma que o fato deste princípio possuir um conteúdo difuso, faz com que seja necessário existir um juízo de proporcionalidade do ato administrativo de punição, por meio da correlação entre a penalidade e o ilícito, para que se caracterize a sua aplicação de maneira justa, o que não ocorreu na hipótese dos autos.

Diz que desse modo, resta mais do que evidenciado que a multa qualificada no percentual de 60%, demonstra-se deveras abusiva, violando inequivocamente a vedação da utilização do tributo com efeito de confisco e ainda à capacidade contributiva.

Conclusivamente, em virtude do caráter confiscatório da multa imposta, com fulcro no art. 42, II, VII, alínea "a" e "f", da Lei nº 7.014/96, pugna pela sua exclusão ou, ao menos, a redução a um percentual que atenda aos parâmetros da proporcionalidade e razoabilidade.

Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a) A suspensão da exigibilidade do crédito tributário lançado até final decisão da presente Impugnação;*
- b) O provimento integral da presente Impugnação, para reformar o lançamento tributário contido na Infração 01 do Auto de Infração nº 2691940009/23-7, face à comprovação inequívoca de que se tratam de insumos do processo produtivo da Impugnante, que confere o direito ao crédito nos termos da legislação de regência;*
- c) Acolhido o pedido formulado na alínea "b", para reconhecer o direito creditório da Impugnante sobre os insumos em questão, requer seja reformado o lançamento tributário contido na Infração 02 para afastar a cobrança de diferencial de alíquota de ICMS;*
- d) Subsidiariamente, na remota hipótese da presente Impugnação não ser acatada em sua integralidade, pugna pela exclusão, ou ao menos a redução das multas de 60%, previstas no art. 42, II, VII, alínea "a" e "f", da Lei nº 7.014/96, por evidente ofensa ao Princípio do Não-Confisco; e*
- e) Requer seja deferida a produção de outras provas, em especial a conversão em diligência ou perícia fiscal, consolante previsto no art. 123 do Decreto nº 7.629/99*

(RPAF)¹, sendo possibilitada também a juntada posterior de documentação. Ainda, desde já requer seja oportunizada sustentação oral em plenário, praticando todos os atos permitidos e previstos no Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia e o Regimento Interno do Conselho.

Por fim, reitera solicitação de que todas e quaisquer notificações e intimações sejam expedidas ou veiculadas à Impugnante através de seu domicílio tributário eletrônico (DTe), e também, em nome dos advogados CARLOS ROBERTO SIQUEIRA CASTRO, inscrito na OAB/BA nº 17.769, e MARLUZI ANDREA COSTA BARROS, inscrita na OAB/BA nº 896-B, ambos com endereço profissional indicados no cabeçalho deste petição, sob pena de nulidade.

O autuante prestou Informação Fiscal (fls. 96 a 101).

Reporta-se sobre a alegação defensiva referente ao creditamento decorrente de aquisições de insumos e do consequente não recolhimento da diferença de alíquotas.

No tocante à alteração legislativa, observa que o autuado cita o artigo 155, § 2º, inciso I da CF/88, que consagra o princípio da não cumulatividade e, mais a miúdo, o artigo 309, I, b do RICMS-BA, Decreto nº. 3780/2012, sendo que este último dispositivo reza que constitui crédito fiscal de cada estabelecimento aquisições de matéria prima, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem.

Pontua que o que está sendo cobrado na infração 01, com repercussão na infração 02, é a glosa do crédito fiscal referente a itens adquiridos pelo autuado que, no entendimento da Fiscalização, devem ser classificados como materiais de uso e consumo, não pertencendo a nenhum dos 04 grupos acima mencionados.

Afirma que nenhum dos itens em pauta integram o produto final nem são consumidos ou estão vinculados diretamente à industrialização ou comercialização, sendo todos eles consumidos em unidades secundárias ao processo produtivo, não possuindo afetação direta ao mesmo.

Quanto à jurisprudência, diz que o autuado traz à baila 03 decisões do Superior Tribunal de Justiça e duas apelações julgadas pelo Tribunal de Justiça da Bahia, para as quais deixa a critério do colendo Conselho de Julgamento Fiscal a devida análise.

No tocante a decisão da 1ª CJF do CONSEF para o AI 297515.3001/16-0, esclarece que o voto aduzido pelo autuado diz respeito a voto divergente e não exprime o entendimento unânime do Conselho de Fazenda quanto à glosa de crédito de itens utilizados no tratamento de água de refrigeração ou tratamento de efluentes, entre outros.

Assevera que todos os itens objeto da autuação não são indispensáveis ao processo produtivo e ainda que consumidos no decorrer do fluxo fabril, não o são de forma direta, mas lateralmente, como será esmiuçado mais à frente.

Quanto aos insumos, diz que para os 03 itens autuados e impugnados consta a descrição da função de cada um deles em documento (folha 10 do PAF e em mídia digital) anexado aos autos desde sua origem.

Com relação ao **ÓLEO HIDRÁULICO LUBRIFICANTE (COSMOLUBRIC HFE130TAMBOR200L – SAP 9004470)**, diz que os lubrificantes em geral são importantes para os processos de produção, porém não têm qualquer afetação direta aos mesmos. Acrescenta que suas funções são, como o próprio nome indica, a de lubrificar partes móveis dos equipamentos que guarnecem os parques fabris.

Afirma que diferentemente do que apregoa o autuado, o uso de lubrificantes não aumenta a vida útil dos equipamentos, em verdade, sua utilização é indicada pelos fabricantes para que a vida

útil esperada seja alcançada. Diz que o seu uso outrossim visa a reduzir o desgaste exagerado das peças e engrenagens e superaquecimentos procurando manter a vida útil do equipamento prevista em projeto.

Salienta que o autuado alega que esse óleo teria as funções de proteger a cinta de lingotamento e atuar como desmoldante na formação da barra de cobre, contudo, conforme mencionado acima, o documento entregue pela empresa no período de fiscalização apresenta descrição bem diferente, ou seja, seria utilizado no sistema hidráulico do forno elétrico para realizar o movimento dos cilindros dos eletrodos e que esse óleo seria utilizado por ter característica não inflamável.

Aduz que como pode ser visto as descrições são bastante diversas e, conforme documento de fl. 10 dos autos, entregue pela empresa, seu consumo estaria associado ao movimento dos cilindros dos eletrodos, que, de certo, não têm qualquer contato direto com a linha de produção.

Conclusivamente, diz que o óleo, a despeito de sua importância, serve realmente ao bom funcionamento do equipamento para protegê-lo e fazê-lo atuar em conformidade, não tendo, entretanto, afetação ao processo em si, somente ao equipamento.

Quanto ao **CARBONATO DE SÓDIO (BARRILHA LEVE – SAP 9001050)**, consigna que conforme se se vê no já mencionado documento entregue pelo autuado durante o período de fiscalização, a função do carbonato de sódio (barrilha leve) no processo industrial seria a de correção de pH nos sistemas de galerias e como reagente no laboratório.

Observa que questionado sobre o que seriam tais galerias, o autuado respondeu que seriam estruturas que direcionariam os efluentes para tratamento, daí se concluindo que esse item ora fora usado em laboratório ora para auxiliar o tratamento de efluentes, o que denota, em ambos os casos, a procedência da glosa do crédito, haja vista serem áreas laterais, no caso do laboratório e do tratamento de efluentes, ao processo fabril.

Assinala que a produção de resíduos industriais ocorre e deve ser tratada para obedecer aos ditames legislativos de natureza ambiental, entretanto, a despeito de sua nobre função, não possui relação de contribuição com a elaboração dos produtos da empresa, ou seja, a adição do carbonato de sódio em nada auxilia a obtenção dos produtos cátodo, ânodo, vergalhão, fio de cobre, ácido sulfúrico, etc. Afirma que o seu uso está desvinculado e não tem qualquer afetação ao processo produtivo do autuado.

Pontua que o uso como reagente em laboratório, ao mesmo tempo, não possui relação direta com o processo em si e seu consumo naquela área apenas contribui para observar e mensurar algumas condições produtivas o que não significa ser consumido em função do processo produtivo, muito menos vai compor o produto final, já que a área de laboratório e de tratamento de efluentes não marginais/secundárias ao processo de produção.

No que tange ao produto **HIPOCLORITO DE SÓDIO**, observa que segundo documento entregue pela empresa, esse item seria um biocida usado na água de refrigeração que circula em trocadores de calor para resfriar as correntes de processo, sendo que esses biocidas teriam a função de dificultar a proliferação bacteriológica, que poderiam levar a formação de colônias e consequente deposição na tubulação.

Diz que a função do processo de tratamento de água de refrigeração é realmente proporcionar uma troca térmica adequada entre os fluidos do processo principal e ela própria. Ou seja, o importante mesmo para que não haja a impossibilidade da continuidade do processo produtivo é a presença da água propriamente dita, sendo que a ela, que é um insumo, o crédito fiscal é devido e aceito pela SEFAZ-BA.

Ressalta para ficar claro basta ter-se em mente que o contato entre as tubulações que carregam as correntes com os produtos principais da empresa e as que servem de passagem para a água de refrigeração não é direto. Acrescenta que essas correntes se cruzam para que haja a necessária

troca térmica, mas sempre com uma tubulação entre elas.

Pontua que adição desses materiais de uso e consumo tem sua importância no sistema de tratamento da água de refrigeração em razão dos moldes em que foram projetados e funcionam na empresa, mas seriam dispensáveis caso se utilizassem tubulações mais resistentes e água suficientemente renovada. Ou seja, os materiais em questão não são produtos intermediários/insumos, visto serem utilizados em um processo secundário, podendo ser dispensáveis se outras fossem as condições do processo de tratamento de água.

Assevera que não são efetivamente consumidos no processo industrial principal nem tampouco integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição, não sendo, portanto, materiais intermediários.

Ressalta que o uso de crédito fiscal desse tipo de material já não é aceito pela SEFAZ/BA há muito tempo, sendo diversas as decisões neste sentido, tanto em primeira como em segunda instância.

Quanto a alegação do autuado atinente ao caráter confiscatório da multa imposta de 60%, diz que deixa a critério do CONSEF a análise desse tópico.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência do Auto de Infração.

VOTO

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

A infração 01 acusa que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal decorrente de aquisições de materiais usados no tratamento da água de refrigeração, no tratamento de efluentes e alguns outros poucos itens, típicos materiais de uso e consumo.

O autuado alega, em síntese, que no contexto das suas operações adquire mercadorias para utilizar como insumo, tal como o carbonato de sódio, hipoclorito de sódio e óleo hidráulico, portanto, não se tratando de material uso e consumo do estabelecimento conforme a acusação fiscal.

No tocante ao ÓLEO HIDRÁULICO LUBRIFICANTE (COSMOLUBRIC HFE130TAMBOR200L - SAP 9004470), alega que os lubrificantes em geral são produtos químicos imprescindíveis para a manutenção da planta industrial, uma vez que são eles os responsáveis por eliminar os efeitos da oxidação e corrosão dos equipamentos, aumentar a vida útil deles, reduzir o desgaste das engrenagens e peças, evitar o superaquecimento das máquinas, dentre outros.

Quanto ao CARBONATO DE SÓDIO (BARRILHA LEVE – SAP 9001050), alega que é utilizado pela empresa na água que passa pelos Torres de Resfriamento, necessária no processo produtivo de ácido sulfúrico. Explica que as torres são necessárias para arrefecer a água que retorna dos trocadores de calor da planta de produção de um dos coprodutos da empresa, o ácido sulfúrico, e manter o balanço térmico de toda a planta industrial.

No que tange ao HIPOCLORITO DE SÓDIO (LIQ 12PCT GRAN – SAP 20767), alega que é um composto químico utilizado na Estação de Tratamento de Água.

Consoante a alínea “b” do inciso I do art. 309 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, constitui crédito fiscal o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização e extração mineral ou fóssil.

A condição para apropriação do crédito fiscal na atividade industrial ou extrativa, é que a

mercadoria seja integrada ou consumida em processo de industrialização ou extração.

O entendimento predominante neste CONSEF, aponta no sentido de que o que importa para que uma mercadoria possa ser caracterizada como produto intermediário, é onde e como o desgaste ocorre. Ou seja, há necessidade de restar caracterizado que a mercadoria participou diretamente no processo de fabricação ou extração, para que o direito ao crédito fiscal fique configurado.

Trata-se de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, tendo sido lavrados diversos Autos de Infração, sendo que essa 1ª Junta de Julgamento Fiscal já julgou autuações envolvendo o mesmo tema, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº. 0065-01/22 VD e JJF Nº. 0043-01/22, cujas decisões foram pela procedência, sendo que a Segunda Instância manteve as referidas decisões, a exemplo do Acórdão JJF Nº. 0065-01/22 – VD, conforme o Acórdão CJF Nº 0347-12/22.

A título ilustrativo, cabe invocar e reproduzir trechos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator no referido Acórdão CJF Nº 0347-12/22, no que se relaciona a presente autuação, conforme abaixo:

[...]

A entrada de “Inibidores de Corrosão” também não é passível de utilização de crédito fiscal, pois se trata de produtos que visam a prevenção da oxidação dos equipamentos, não se integrando ao produto final ou, nos casos em que com este tenha contato, não se consomem.

[...]

Também não há como acolher a utilização de créditos fiscais na entrada de “Lubrificantes”, utilizados na manutenção de máquinas responsáveis ou não pela produção, não tendo sequer contato com o produto final.

Por fim, o “Hipoclorito de Sódio” é utilizado no processo de tratamento de água e efluentes, não tendo contato com o produto final, até porque é aplicado após a extração e produção.

Desta forma, a sua entrada não concede direito ao crédito fiscal e ainda obriga ao pagamento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de outras unidades da Federação.

Neste diapasão, ambas as infrações são subsistentes.

Por tudo o que foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

Do mesmo modo, no Acórdão CJF Nº. 0363-12/19 que julgou procedente, por maioria, a autuação, o ilustre Conselheiro/Relator consignou o seguinte naquilo que tem relação com o tema tratado no presente lançamento de ofício:

[...]

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

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

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

equipamento.

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

Quanto aos produtos intermediários, segundo os critérios adotados pelo Mestre Rubens Gomes de Souza estes são específicos ao produto fabricados e a especificidade se mede pela existência de relação de dependência entre o produto considerado como intermediário e o produto fabricado; logo, se o produto fabricado somente se obtém com utilização daquele outro produto, então se trata de um produto específico.

Acresce a isto, segundo a jurisprudência adotada em tribunais superiores, o contato e o consequente desgaste ou consumo desses materiais com o produto fabricado.

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

Evidentemente, embora tais produtos sejam importantes para otimização e facilitação da produção, não há característica de essencialidade, em sentido estrito, como diz o Mestre Rubens de Sousa.

Nem tampouco há contato direto com o produto fabricado, pois atuam dentro das máquinas dos processos fabris.

Assim, o mesmo se aplica aos produtos utilizados no tratamento de água, já que não atende ao critério de essencialidade (sentido estrito), tampouco o atende o critério da especificidade, vez que os produtos como hipoclorito de sódio, são indicados em quaisquer manuais de sistemas de tratamento e saneamento de água, e não apenas em água de resfriamento.

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

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

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

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

Contudo, o simples fato da empresa ser obrigada a tratar dos efluentes não interferem no conceito, para fins de ICMS, pois os produtos utilizados para tal fim, fogem completamente até mesmo ao conceito semântico, já que nada pode ser “intermediário” para fabricar algo que já está “fabricado”.

[...]

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário e mantenho a decisão

recorrida.

Cabível registrar que a jurisprudência do CONSEF, invocada pelo impugnante, precisamente o Acórdão CJF Nº. 106-12/19 os votos aduzidos foram votos vencidos inexistindo mudança quanto ao entendimento predominante no sentido de se tratar de itens de consumo e não insumo do processo produtivo.

Vale observar que apesar de o impugnante haver invocado decisões judiciais, não trouxe aos autos elementos que pudessem permitir estabelecer o caráter vinculante entre as referidas decisões e o lançamento de ofício em questão, sendo que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido de inadmissibilidade dos créditos fiscais decorrentes de aquisições de materiais de uso/consumo do estabelecimento.

Diante do exposto, a infração 01 é procedente, pois correta a glosa dos créditos fiscais referentes a materiais de uso e consumo do estabelecimento arrolados neste item da autuação, assim como é procedente a infração 02 por estar vinculada diretamente com a infração 01, portanto, sendo devido o ICMS referente à diferença de alíquotas conforme a acusação fiscal.

No tocante à alegação defensiva atinente ao caráter confiscatório da multa de 60%, por certo que falece competência a este órgão julgador administrativo para apreciar a inconstitucionalidade do ato normativo ou mesmo negar a sua vigência, consoante determina o artigo 167, incisos I e III, do RPAF/BA/99, sendo que referida multa encontra-se prevista no art. 42 da Lei nº. 7.014/96.

Por derradeiro, no que tange ao pedido formulado pelo impugnante no sentido de que, todas e quaisquer notificações e intimações sejam expedidas ou veiculadas ao seu domicílio tributário eletrônico, e também, em nome dos advogados Carlos Roberto Siqueira Castro, OAB/BA nº. 17.769, e Marluzi Andrea Costa Barros, OAB/BA nº. 896-B, ambos com endereço profissional indicados no cabeçalho da petição, observo que inexistente óbice para que o órgão competente da repartição fazendária atenda a solicitação, contudo, saliento, que o não atendimento não implica nulidade do ato, haja vista que as formas de intimação ao contribuinte são aquelas previstas no artigo 108 do RPAF/BA/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269194.0009/23-7**, lavrado contra **PARANAPANEMA S.A. – EM RECUPERAÇÃO JUDICIAL**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 80.563,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “f” e inciso VII, alínea “a”, da Lei nº. 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 29 de maio de 2024.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR