

PROCESSO - A. I. N° 279464.0005/18-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e BRASKEM S/A.
RECORRIDOS - BRASKEM S/A. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0007-02/22-VD
ORIGEM - DAT METRO / IFEP INDÚSTRIA
PUBLICAÇÃO - INTRANET 14/04/2025

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0057-11/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. a) UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DO ATIVO PERMANENTE. Em se tratando de peças e partes, algumas de valores significativos, adquiridas com vistas à manutenção e aumento da vida útil do equipamento industrial indispensável à atividade-fim, há que se reconhecer o direito ao crédito. Improcedência da infração 01. **b) MATERIAL DESTINADO A USO E CONSUMO. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAIS DESTINADOS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE PAGAMENTO.** Materiais indispensáveis à consecução da atividade-fim do estabelecimento. Improcedência das infrações 02 e 04. **3. EXPORTAÇÃO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DE SAÍDA DAS MERCADORIAS DO PAÍS. PRESUNÇÃO DE DESTINAÇÃO AO MERCADO INTERNO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** O sujeito passivo apresentou comprovantes da regularidade de todas as exportações. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO.** Recurso Voluntário **PROVIDO.** Auto de Infração **Procedente em Parte.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recursos de Ofício e Voluntário, previstos no artigo 169, inciso I, alíneas “a” e “b” do RPAF/99 (Decreto nº 7.629/99, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), interpostos, respectivamente, pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) e pelo contribuinte, contra a Decisão que, por meio do Acórdão JJF nº 0007-02/22-VD, julgou o Auto de Infração acima epigrafado Procedente em Parte, lavrado no dia 21/09/2018 para exigir crédito tributário no montante de R\$ 2.122.677,59, sob a acusação do cometimento de sete irregularidades, assim discriminadas pelo órgão da instância de base, *in verbis*:

“Infração 01. 01.02.02. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias para integrar o ativo permanente do estabelecimento, no montante de R\$ 179.393,17, multa de 60%, para fatos arrolados nos meses de janeiro a dezembro de 2017. Consta a seguinte informação do autuante: “Conforme demonstrado nas planilhas dos ANEXOS A-1: Resumo do débito, ANEXO A-2: Composição dos saldos mensais glosados, ANEXO A-3: Lista de Notas Fiscais e Itens, ANEXO A-4: Movimentação dos Itens – em anexo e disponibilizadas por meio magnético ao contribuinte, onde fica demonstrado que o contribuinte escriturou no CIAP materiais de uso e consumo usados na reposição de itens de desgaste natural da planta e/ou atividades de manutenção de equipamentos de sua Unidade Industrial”.

Infração 02. 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 2017, no valor de R\$ 1.183.393,17, proposta multa de 60%. Se encontra indicado que “Conforme demonstrado nas planilhas dos ANEXOS-B, B-1 e B-2 onde encontram-se os demonstrativos com a relação das Notas Fiscais de produtos destinados ao USO E CONSUMO do estabelecimento, Resumo do Débito e Resumo por Item respectivamente”.

Infração 03. 01.02.40. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS em valor superior ao destacado nos documentos fiscais, no total de R\$ 151,95, multa de 60%, para fato verificado no mês de novembro de 2017. A apuração do débito se deu “Conforme demonstrado nas planilhas dos Anexos C – DEMONSTRATIVO Analítico e ANEXOS C1 - Resumo do Débito respectivamente”, de acordo com a indicação do autuante.

Infração 04. 06.02.01. 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, no valor de R\$ 1.665,53, nas ocorrências dos meses de janeiro a maio, julho e agosto, outubro a dezembro de 2017. Consta a informação do autuante de que “conforme demonstrado nas planilhas do ANEXO-B e B-3 onde encontram-se os demonstrativos com a relação das Notas Fiscais de produtos destinados ao USO E CONSUMO do estabelecimento e das diferenças de Alíquotas a recolher referente as Notas Fiscais objeto da infração 01.02.02 oriundas de outros estados da federação e o resumo de débito respectivamente”.

Infração 05. 13.02.02. Deixou de recolher o ICMS nas saídas de mercadorias acobertadas por notas fiscais com natureza da operação exportação, sem comprovação da efetiva saída do país por intermédio de Guias ou Registros de Exportação, de acordo com “as planilhas dos ANEXOS D – Resumo do Débito e ANEXO D1 – Lista de Notas Fiscais”, montando em R\$ 65.987,65, para ocorrências nos meses de janeiro, julho e novembro de 2016.

Infração 06. 16.01.01. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias, bens ou serviços sujeitos a tributação sem o devido registro na escrita fiscal, de acordo com demonstração das planilhas do anexo E: “Multa – Nota Fiscal de Entrada Tributada não Lançada”, demonstrativo analítico e anexo E1: resumo do débito, no valor de R\$ 17.354, 87, para fatos constatados nos meses de janeiro a julho, setembro a dezembro de 2017.

Infração 07. 16.01.02. Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, conforme demonstrado na planilha anexo F: “Multa – Nota Fiscal de Entrada não Tributada não Lançada”, demonstrativo analítico e anexo F1: resumo do débito, no montante de R\$ 15.540,79, constatada no período de janeiro a dezembro de 2017, correspondente a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória”.

O Recurso de Ofício resulta de ter sido julgada PARCIALMENTE PROCEDENTE a infração 02 e IMPROCEDENTE a infração 05. Permanecem em controvérsia no Recurso Voluntário as infrações 01, 02 e 04. As infrações 03, 06 e 07 foram reconhecidas como PROCEDENTES.

A JJF (Junta de Julgamento Fiscal) apreciou a lide no dia 25/01/2022 e decidiu pela PROCEDÊNCIA PARCIAL por unanimidade, nos seguintes termos (fls. 1.123 a 1.199).

“VOTO

O lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, remanescendo como objeto de impugnação por parte da empresa autuada as de número 01, 02, 04 e 05.

O presente Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade, em atenção aos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99.

O procedimento fiscal foi iniciado em 04/07/2018, mediante lavratura no livro RUDFTO de Termo de Início de Fiscalização, (fl. 260).

Os elementos que demonstram e suportam as infrações se encontram em formato impresso às fls. 10 a 253, bem como na mídia digital de fl. 254, entregue à empresa em cópia, de forma pessoal, como se comprova nos recibos de fls. 255 e 256.

A ciência do lançamento ocorreu igualmente de forma pessoal, em 04/10/2018, de acordo com os recibos de fls. 05 e 08, assinado por procuradora da empresa.

Observe que a autuada tomou conhecimento do mesmo, e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contraditório.

Inexistindo matéria preliminar a ser analisada, adentro no mérito da autuação, observando, em primeiro lugar, que, se num primeiro momento a defesa reconheceu apenas a infração 03 como devida, em outro, igualmente reconheceu e recolheu as infrações 06 e 07, as quais estão fora da lide, e consequentemente, são tidas como procedentes.

Inicialmente, quanto ao reiterado pleito defensivo em suas manifestações para a “realização de diligências fiscais”, esclareço que ao longo de quase quatro anos de tramitação, o feito foi convertido várias vezes em diligências, para esclarecimento de questões relativas ao seu mérito, especialmente quanto às infrações 02 e 04.

Ou seja, teve o seu mérito sobre o ponto nevrálgico de toda a discussão estabelecida, devidamente debatida, sendo respeitados os princípios da ampla defesa e do contencioso, sobretudo, constados pela gama de intervenções processuais tanto do autuante como da empresa, o que, inclusive, postergou o julgamento do feito, somente agora possível.

Neste interim, ainda que em sessão de julgamento, foi permitida e admitida, em nome exatamente de tais

princípios, a apresentação, por exemplo, de Laudo Técnico pela defesa, no sentido de reforçar e convencer os julgadores das suas razões entendidas como suficientes para a solução da lide a seu favor.

Logo, diante de toda a gama de esclarecimentos e fatos discutidos, não tenho como necessária a realização de mais uma diligência, ainda mais sem um objeto definido, apenas para “constatação dos fatos alegados” e “análise dos documentos”, estes o cerne da atividade do julgador, além de indefinidos e indeterminados o seu alcance.

Assim, de plano indefiro o pedido, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alínea “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da diligência, como já firmado linhas acima de forma genérica (“constatação dos fatos alegados” e “análise dos documentos”), e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, caso acatado.

Além do mais, a empresa em suas intervenções, trouxe ao feito todas as informações necessárias ao deslinde da lide, inclusive três Laudos Técnicos, além de explicação pormenorizada de utilização de vários produtos em resposta ao questionamento do autuante, inclusive quanto sua utilização, o que dispensa qualquer outra providência complementar ou acessória.

Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento ao direito de defesa, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato, vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de que não se pode alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar trecho do voto prolatado pelo STJ no RESP 1.519.662/DF, em julgamento ocorrido em 18/08/2015, na 6ª Turma, a Ministra Maria Thereza de Assis Moura assim se pronunciou a respeito:

“A jurisprudência desta Corte é firme no sentido de que ‘não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, pois o magistrado é o destinatário final da prova, pode, de maneira fundamentada, indeferir a realização daquelas que considerar protelatórias ou desnecessárias ou impertinentes’”.

Recente decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Quanto ao fato de ter o órgão preparador, quando do envio dos autos para conclusão de sua instrução sem que o autuante fosse cientificado de seu teor, esclareço que ainda que em desacordo com a boa prática processual, vez caber sempre à autoridade responsável pelo lançamento a última intervenção no feito, antes de sua instrução e julgamento, o ato em si não trouxe qualquer prejuízo para o processo, desde quando não foram trazidos elementos, fatos ou documentos novos por parte da empresa autuada, e, neste momento, retornar mais uma vez os autos em nova diligência atentaria ao princípio da celeridade processual, de previsão constitucional no artigo 5º, inciso LXXVIII, da Constituição Federal, segundo o qual “a todos, no âmbito judicial e administrativo, são assegurados a razoável duração do processo e os meios que garantam a celeridade de sua tramitação”, estando, pois, umbilicalmente ligado ao princípio da economia processual.

Este último princípio (economia processual), reza que os atos processuais devem ser realizados com a intenção de produzir o máximo possível de resultado com o mínimo possível de esforço, visando evitar perda de tempo e dinheiro desnecessários.

Já aquele outro (celeridade processual), diz respeito a necessidade imperiosa de que o processo tem que tramitar em tempo razoável, para que os fins da legislação sejam alcançados, sendo do interesse do legislador, que se tenha um processo célere, rápido, com a prestação jurisdicional num tempo razoável, em que a lide se resolva da maneira mais rápida, obviamente respeitando as normas e regras processuais.

Nesta senda, segue o próprio Código de Processo Civil (CPC), aplicado subsidiariamente ao RPAF/99, na forma do seu artigo 180, que possui a seguinte previsão:

“Art. 4º As partes têm o direito de obter em prazo razoável a solução integral do mérito, incluída a atividade satisfativa” (celeridade).

“Art. 6º Todos os sujeitos do processo devem cooperar entre si para que se obtenha, em tempo razoável, decisão de mérito justa e efetiva” (economia).

Logo, ainda que lamente a atitude do órgão preparador, que em momento anterior já tinha sido provocado através de diligência para ciência à parte de manifestação da parte contrária, tal ato em nada prejudicou, reitero, o andamento do feito.

Adentrando nas infrações propriamente ditas, a infração 01, diz respeito ao uso do crédito fiscal nas aquisições de materiais tidos como integrantes do Ativo Permanente da empresa, sendo arguido pela autuada que os produtos cujos créditos foram glosados, se constituem sim, em bens do ativo imobilizado.

Tal como aqueles produtos que se constituem em insumos de produção, a legislação do ICMS admite a possibilidade de apropriação de crédito fiscal dos bens destinados ao ativo imobilizado, desde que não estejam amparados por isenção ou não incidência.

O artigo 20, § 5º da Lei Complementar 87/96, estabelece a forma de apropriação do crédito que é parcelada ao longo de quarenta e oito meses:

“Art. 20. 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.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período.

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”.

Assim, crédito de ICMS decorrente da aquisição de bem do Ativo Imobilizado será apropriado, como firmado anteriormente, na fração de 1/48 avos, mês a mês, por meio de uma nota fiscal emitida em nome do próprio contribuinte, englobando todos os valores calculados e apropriados como crédito no Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

Não obstante haver entre a doutrina diversas críticas a tal sistemática e alegações de inconstitucionalidade do citado dispositivo frente ao entendimento de se tratar de uma restrição ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, esse procedimento de apropriação de crédito do referido imposto pago na aquisição de bens destinados ao Ativo Imobilizado, é adotado por todas as Unidades Federadas referentes ao imposto.

O procedimento dos Fiscos estaduais é no sentido de que apenas os bens caracterizados como Ativo Imobilizado, aplicados diretamente na atividade da empresa, fazem jus ao creditamento de ICMS, compreendendo ainda, que apenas aquelas partes e peças que acompanhem a máquina ou o equipamento quando de sua aquisição, são contabilizadas como Ativo Imobilizado, e conseqüentemente, proporcionam direito ao crédito de ICMS.

Em se tratando de peças e partes adquiridas separadamente para o fim de manutenção, reparo e consertos de máquinas, equipamentos ou veículos, no caso de transportadora, esses Estados entendem não gerar direito ao crédito, devendo, tais valores serem lançados na contabilidade da empresa como Ativo Circulante ou diretamente como despesa operacional, gastos gerais de manutenção cujo direito ao crédito somente se dará a partir de 01/01/2033 (bens de uso e consumo).

Por tais motivos, devidamente comprovado que aquelas mercadorias cujo crédito fiscal foi apropriado, e que, em verdade, se constituem em peças de reposição ou material de manutenção, tais como os arrolados na autuação, não propiciam a utilização do crédito fiscal, concorrendo para a manutenção da infração 01.

O demonstrativo da mesma se encontra às fls. 18 a 101, e dentre os itens ali listados, posso destacar por exemplo, rolamentos de diversos tipos, anéis, conectores, gaxetas, válvulas, conectores, polias, abraçadeiras, juntas, guias, tubos, molas, bronzinas, porcas de aço carbono, parafusos, mancais, e até mesmo itens descritos como “material manutenção e montagem”, “material serviço de manutenção mecânica” sílica gel, sabão líquido, fita vedante e álcool isopropílico 99 1%, que, definitivamente, não podem ser considerados como bens do ativo imobilizado, diante de suas naturezas, bem como pela utilização na empresa.

Entendo pertinente mencionar o teor do Parecer 22886/2013 datado de 09/09/2013, e de lavra da DITRI/SEFAZ, acerca do tema, em resposta a consulta formulada por contribuinte, que possui a seguinte Ementa:

“ICMS. PEÇAS DE REPOSIÇÃO. As aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado do estabelecimento adquirente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo.

O Consulente, atuando neste Estado na execução de serviços de engenharia - CNAE 7112000 (atividade principal), dirige consulta a esta Administração Tributária, nos moldes do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Dec. nº 7.629/99, solicitando orientação no tocante à possibilidade de apropriação dos créditos fiscais relativos às aquisições de peças de reposição de bens pertencentes ao seu ativo imobilizado, na forma a seguir exposta:

Informa a Consulente que trabalha com diversas atividades correlacionadas à atividade de engenharia, dentre elas a captação, tratamento e distribuição de água, construção de edifícios, usina de compostagem, recuperação de sucatas de alumínio, recuperação de materiais plásticos, dentre outras. Para exercer/explorar suas atividades de forma particular, é necessário a utilização de máquinas, equipamentos, ferramentas e insumos específicos para emprego na produção e beneficiamento.

O processo de produção da empresa passa por sistemas complexos e raros de beneficiamento, com o emprego de mão-de-obra qualificada e utilização de especialidades incomuns. Para gerar o produto final, é necessário a utilização de vários equipamentos e maquinários específicos e de desgaste na linha de produção, exigindo corriqueiramente que suas partes e peças sejam repostas pelo desgaste no processo produtivo, o que acarreta um elevado custo de reposição para manutenção da produtividade.

Diante do exposto, entende a Consulente que este custo com a reposição das partes e peças empregadas nos maquinários e equipamentos são parte do produto final, em termos de tributação, e questiona se é CORRETO a apropriação do crédito fiscal oriundo das aquisições das partes e peças dos equipamentos e maquinários inerentes ao seu processo produtivo. Ressalta, por fim, que as referidas aquisições se dão dentro e fora do Estado da Bahia, e que os produtos assim adquiridos destinam-se exclusivamente ao uso no processo de produção.

RESPOSTA

Para melhor elucidação da matéria ora consultada, cumpre-nos salientar inicialmente a distinção existente entre os conceitos de peças sobressalentes e peças de reposição. As primeiras são fornecidas juntamente com o bem principal, para garantia de sua operacionalidade, e são contabilizadas como parte do bem, para fins de depreciação. Já as peças de reposição são as que suprem o desgaste que decorre do uso normal do equipamento ou maquinário, sendo contabilizadas como despesas, não compondo o conceito de ativo imobilizado.

Nesse contexto, temos que as aquisições de peças e partes de reposição, destinadas à manutenção das máquinas e equipamentos pertencentes ao ativo imobilizado da Consulente, não geram direito ao crédito do ICMS, visto que se caracterizam como materiais de uso e consumo do estabelecimento, e não como insumos do processo industrial, ou mesmo como partes integrantes do bem originalmente adquirido.

Ressalte-se, por fim, que caso a empresa tenha se creditado indevidamente do imposto relativo às aquisições dos referidos materiais de uso e consumo (partes e peças de reposição destinadas ao seu maquinário), deverá dirigir-se à sua Inspetoria Fazendária para regularização de sua escrita fiscal”.

Ou seja: materiais que se caracterizem como de peças de reposição e/ou manutenção, aplicados a bens incorporados ao ativo imobilizado, em função do uso e desgaste natural, não podem ser considerados do mesmo modo como bens do ativo, e sim, tratados como se despesas fossem, sem possibilidade de uso do crédito.

Apesar de a consulente neste caso não ser o contribuinte, a resposta exarada serve de balizamento para o posicionamento do julgador.

De igual modo, são diversas as decisões deste Conselho a respeito de tal tema, onde posso destacar aquela contida no voto vencedor do Acórdão CJP 0370-11/20, julgado em 15/12/2020:

“O exame dos autos revela que os créditos glosados se relacionam a vários itens cujo consumo ocorre periodicamente por força das atividades de manutenção desenvolvidas pela empresa.

A própria Recorrente admite que tais itens são utilizados como peças de reposição, nas manutenções periódicas realizadas na unidade produtiva, conforme sua peça recursal em trecho abaixo reproduzido.

‘Além disso, trata-se de sobressalentes, peças e reposição e ferramentais utilizados sempre em conexão com equipamentos principais do maquinário fabril do estabelecimento. Desse modo, sustenta que, nos termos dos itens 7 e 8 da norma contábil NBC TG 27, tais itens também devem ser considerados como ativo imobilizado, tal como alegado em defesa.

Por fim, conforme dispõe o item 10 da norma contábil NBC TG 27, os custos de ativos imobilizados incluem aqueles incorridos inicialmente para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado, e também os custos incorridos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes, ou dar-lhe manutenção, como é o caso dos bens listados no presente auto de infração. (grifos acrescidos).

Ora, o ativo imobilizado é integrado por aqueles bens destinados à manutenção da atividade da companhia, o que quer significar que não se destinam à revenda nem à industrialização, mas representam um patrimônio

corpóreo, que não se destrói pelo uso, já que possuem vida útil superior a um ano. Precisam, por conseguinte, ter uma individualidade própria, não podendo ser tratado como tal algo que represente um item sobressalente, ou uma peça, componente de um bem maior, que se destine à mera reposição.

É importante destacar que os gastos com manutenção, envolvem 'revisão sistemática e periódica do bem, na qual são feitas limpeza, lubrificação, substituição de peças desgastadas. Normalmente esse tipo de manutenção não está vinculado ao aumento de vida útil do bem, mas é necessário ao seu funcionamento normal, dentro de padrões técnicos de qualidade, normas de segurança etc. Em alguns casos, peças para substituição e materiais necessários para a manutenção são mantidos em almoxarifado, porém é necessário distingui-los dos kits de reposição ou manutenção que acompanham alguns equipamentos por ocasião de sua aquisição, que integram o ativo imobilizado' (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil¬icia=32626>).

Consequentemente, os itens consumidos em tal atividade não podem ser tratados como bens do ativo imobilizado, salvo prova robusta e inequívoca em sentido contrário.

Quanto aos pequenos reparos, são atividades de 'conserto ou substituição de parte ou peças em razão de quebra ou avaria do equipamento, por imperícia ou outro problema técnico qualquer, necessários para que o bem retorne à sua condição normal de funcionamento, o que normalmente não envolve acréscimo da vida útil'. (extraído do site <http://www.iob.com.br/noticiadb.asp?area=contabil¬icia=32626>).

Como se vê, as mercadorias autuadas não se enquadram, indubitavelmente, como bens do ativo imobilizado, pois seu emprego não gera aumento da vida útil dos bens dos quais fazem parte. Representam, isto sim, itens de despesas, destinados à manutenção de estruturas ou bens da companhia, como é o caso das 'bobinas', 'cabos', 'juntas' e etc. Suas aquisições não representam uma agregação de valor ao patrimônio social imobilizado para consecução das atividades da Recorrente.

Seu tratamento contábil deve ser o de material de uso ou consumo, sendo vedado o aproveitamento do crédito fiscal a elas correspondentes. Assim, não vejo como acolher as alegações recursais. Essa é a jurisprudência deste Conselho de Fazenda, conforme Acórdão CJP nº 0323-11/13, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, com decisão não unânime (5x1) relativamente à Infração 03, relacionada com esse tema, cuja relatoria coube ao Conselheiro Paulo Danilo.

Já a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal tem decisão nesse mesmo sentido, conforme Acórdão nº 0301-12/18, aprovado também por decisão não unânime (4x2), de minha relatoria.

Ademais, os itens autuados não possuem identidade, mas são componentes. A prevalecer a alegação da empresa (uso em montagem/construção), não se pode admitir o creditamento porque se trataria de imóveis por acessão física, o que encontra óbice no art. 310, inciso VII do RICMS/12, conforme abaixo.

Art. 310. É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita: ... VII - destinados à construção de imóveis por acessão física; ...'

Do exposto, peço vênia para divergir e NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida".

Nos Tribunais Superiores, destaco decisão do Supremo Tribunal Federal (STF), no RE 195.894 – 4/RS, relatado pelo Ministro Marco Aurélio Melo, julgamento em 14/11/2000, cuja Ementa reza:

"IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIAIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO."

De tal decisão, destaco o seguinte trecho:

"Conquanto atendidos os pressupostos gerais de recorribilidade, este extraordinário não está a merecer conhecimento, isso levando em conta o princípio da não cumulatividade inerente ao ICMS. (...) O princípio alcança matéria prima adquirida e que venha a ser (1) consumida (2) ou integrada ao produto final, (2.1) na condição de elemento indispensável à respectiva composição. A ótica é imprópria em se tratando de materiais, tais como, segundo mencionado no item 4 da inicial, peças de reposição de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e o que despendido na manutenção destes, inclusive com a frota de veículos para transporte da mercadoria a clientes. Há de se exigir correlação. No caso de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como de material para manutenção de veículos, não se tem, a seguir, a comercialização. Não ocorre processo de transformação em nova mercadoria passível de vir a ser comercializada. Daí a impertinência de pretender-se lançar tributo pago na aquisição desses materiais como crédito, isso visando a compensação com os débitos decorrentes da alienação das mercadorias produzidas.

Não conheço deste extraordinário”.

O mesmo Ministro, assim se posicionou, por ocasião do julgamento do AG. REG. no Recurso Extraordinário 592.718/SC, na 1ª Turma do STF, ocorrido em 21/05/2013:

“...quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. No tocante a este último tributo, a jurisprudência do Supremo está pacificada: Recurso Extraordinário nº 195.894-4/RS, da minha relatoria, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 461.878-8/MG, relator ministro Eros Grau, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 497.405-3/SP, relator ministro Ricardo Lewandowski, cujos acórdãos foram publicados, respectivamente, no Diário da Justiça de 16 de fevereiro de 2001, 1º de agosto de 2008 e 23 de maio de 2008”.

Tais argumentos e elementos me conduzem a manter a infração 01, reforço, dando-lhe procedência.

Para a infração 02, que tem íntima relação com a infração 04, a discussão é acerca do direito a uso de crédito fiscal em aquisições de mercadorias tidas como para uso e consumo da empresa, especialmente em relação ao nitrogênio, sendo a maior discussão encetada ao longo da instrução do feito, quanto a ele, mais simples do que parece: qual a utilização dada à quantidade de nitrogênio ingressado na empresa autuada, com apropriação do crédito fiscal, vez esta considerar o produto como intermediário, e na forma da sustentação defensiva “embora não participe do produto final, o Nitrogênio entra em contato direto com este, e ao criar uma ‘manta gasosa de proteção’ evita a entrada de oxigênio em contato com as correntes de produção, impedido que este gás consuma, por combustão, as matérias primas em processamento, o que causaria seu perecimento, além de explosões e incêndios” (fl. 819).

Antes de qualquer consideração a respeito, esclareço que relativamente a matéria autuada, a Lei 7.014/96, em consonância com a Lei Complementar 87/96, e Constituição Federal, determina em seu artigo 28, ser o ICMS “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”.

Já no artigo 29, estipula que “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”.

E arremata, em seu inciso II que “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”.

Tendo em vista o disposto na Lei Complementar 171/2019, a possibilidade de uso do crédito fiscal referente a tais materiais, como os tidos como apropriados pela empresa autuada, somente será possível a partir de 01 de janeiro de 2033.

Tenho como pertinente esclarecer que a não cumulatividade do ICMS prevista no artigo 19 da Lei Complementar 87/96, relativa à compensação do valor devido nas operações relativas à circulação de mercadorias, com o montante cobrado nas anteriores, instituiu no seu artigo 20:

“Art. 20. 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”.

Embora tal artigo 20 da Lei Complementar 87/96 conceda o direito de compensação do crédito fiscal relativo à mercadoria adquirida destinada a uso ou consumo, foi posta também uma limitação temporal para sua utilização no seu artigo 33, inciso I, igualmente invocado anteriormente.

Como visto, tal matéria em relação a tais produtos se encontra pacificada não somente no âmbito deste Conselho, bem como por Tribunais Superiores, a exemplo do REsp 1.075.508/SC, cujo julgamento ocorreu no STJ, 1ª Sessão, em 23/09/2009, relatado pelo Ministro Luís Fux que entendeu que:

“PROCESSO CIVIL. RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA. ARTIGO 543-C, DO CPC. TRIBUTÁRIO. IPI. CREDITAMENTO. AQUISIÇÃO DE BENS DESTINADOS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. IMPOSSIBILIDADE. RATIO ESSENDI DOS DECRETOS 4.544/2002 E 2.637/98.

1. A aquisição de bens que integram o ativo permanente da empresa ou de insumos que não se incorporam ao produto final ou cujo desgaste não ocorra de forma imediata e integral durante o processo de industrialização não gera direito a creditamento de IPI, consoante a ratio essendi do artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (Precedentes das Turmas de Direito Público: AgRg no REsp 1.082.522/SP, Rel.

Ministro Humberto Martins, Segunda Turma, julgado em 16.12.2008, DJe 04.02.2009; AgRg no REsp 1.063.630/RJ, Rel. Ministro Francisco Falcão, Primeira Turma, julgado em 16.09.2008, DJe 29.09.2008; REsp 886.249/SC, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 18.09.2007, DJ 15.10.2007; REsp 608.181/SC, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, julgado em 06.10.2005, DJ 27.03.2006; e REsp 497.187/SC, Rel. Ministro Franciulli Netto, Segunda Turma, julgado em 17.06.2003, DJ 08.09.2003).

2. Deveras, o artigo 164, I, do Decreto 4.544/2002 (assim como o artigo 147, I, do revogado Decreto 2.637/98), determina que os estabelecimentos industriais (e os que lhes são equiparados), entre outras hipóteses, podem creditar-se do imposto relativo a matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, adquiridos para emprego na industrialização de produtos tributados, incluindo-se 'aqueles que, embora não se integrando ao novo produto, forem consumidos no processo de industrialização, salvo se compreendidos entre os bens do ativo permanente'.

3. In casu, consoante assente na instância ordinária, cuida-se de estabelecimento industrial que adquire produtos 'que não são consumidos no processo de industrialização (...), mas que são componentes do maquinário (bem do ativo permanente) que sofrem o desgaste indireto no processo produtivo e cujo preço já integra a planilha de custos do produto final', razão pela qual não há direito ao creditamento do IPI.

4. Recurso especial desprovido. Acórdão submetido ao regime do artigo 543-C, do CPC, e da Resolução STJ 08/2008".

Ainda que se trate de decisão que diz respeito ao IPI, diante da grande similitude entre tal imposto e o ICMS, a motivação e o entendimento podem ser estendidos a este tributo.

Em relação ao ICMS, posso mencionar decisão do STJ, na pessoa do Ministro Gurgel de Faria, no Recurso Especial 1800817/SP, julgado em 31/05/2021, que não acolheu pretensão de uso de crédito fiscal relativo a bem de uso ou consumo, antes do prazo legal determinado.

No mesmo sentido importante o registro de entendimento exarado pelo STF, pela 2ª Turma, em 21/05/2013, no julgamento do Recurso Extraordinário RE 354376/MG, tendo como relator o Ministro Teori Zavascki, consignando em sua Ementa que "Segundo a jurisprudência do Supremo Tribunal Federal, 'a regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS, mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal' (AI-AgR 807.119, 2ª Turma, Min. Gilmar Mendes, Dje de 01/07/2011). Precedentes".

Vemos, então, que a utilização do crédito fiscal relativo à aquisição de mercadorias destinadas a uso ou consumo somente poderá ocorrer na forma do disposto no artigo 33, inciso I, combinado com o artigo 20 da Lei Complementar 87/96, sendo devido o ICMS exigido relativo à vedação do crédito ocorrida na infração 02 e lançada a cobrança do ICMS sobre a diferença de alíquota incidente nas eventuais aquisições interestaduais das mesmas mercadorias na infração 04.

A tarefa para o deslinde da questão, se resume na análise de cada item autuado, e a sua aplicação no processo produtivo, caso ocorra, a fim de permitir saber se os materiais glosados na autuação se encontram ou não na condição de uso e consumo.

A defesa e o autuante, nas suas intervenções, analisaram, de per si, cada um deles, e adotarei a mesma metodologia, no sentido de facilitar o posicionamento.

GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO (GLP): a arguição defensiva é de que tal produto se mostraria indispensável à produção industrial, sendo "consumido na geração de vapor", (fl. 224), se apresentando, pois, como essencial para a manutenção do processo produtivo, e pelo consumo imediato e renovação constante no processo industrial, argumento não acolhido pelo autuante.

Observe, inicialmente, não se estar aqui analisando a utilização do GLP como combustível para empilhadeiras ou para a queima do "flare", a respeito das quais a jurisprudência administrativa é vasta e pacificada, tendo inclusive se posicionado neste sentido em vários processos, nos quais a empresa autuada, por seus diversos estabelecimentos, figurou no polo passivo, mas sim, uso para geração de vapor, a ser utilizado no processo industrial da empresa.

A este respeito, me permito aderir ao entendimento do ilustre Conselheiro Ildemar José Landim, que em detalhado e preciso voto enfrentou a questão em relação a esta utilização do GLP, diga-se de passagem, não contestada pelo autuante, o qual apenas entendeu ser o mesmo bem consumido pela empresa, não se integrando ao produto fiscal, no voto vencedor proferido no Acórdão CJP 0338/11-17, julgado em 28/11/2017, no qual figurava como recorrente Braskem S. A., do qual reproduzo os seguintes trechos:

"No caso exposto, o GLP é inserido numa câmara de combustão de uma caldeira, em que a partir de uma faísca ocorre a produção de chamas de altas temperaturas, ou seja, o GLP é transformado em energia térmica que servirá para aquecer a água para transformá-la em vapor superaquecido cuja utilização atua em linha direta na produção de PVC.

Assim, com a devida vênia, discordo do parecer do Dr. José Augusto Martins Junior, que por não estar em contato direto, atua em linha marginal, comparando com produtos de limpeza, e por isso não faz jus ao conceito de insumo. No caso em apreço, o vapor produzido acompanha, de forma conjugada e indissociável, o processo produtivo, estando não em linha marginal, mas na linha principal da produção, sendo o GLP a fonte da energia térmica que produz o valor da linha de produção.

Etimologicamente ENERGIA é um termo de origem grega que significa TRABALHO. Assim, energia em seu conceito na física, está associado à capacidade de qualquer substância produzir trabalho, ação ou movimento, e de acordo com as leis da física, energia não é criada, mas apenas transformada. Assim ocorre com a energia solar que ao agir sobre os materiais sólidos, líquidos ou gases, transforma-se em energia térmica que resulta em aquecimento destes materiais, ou da energia eólica, que decorre da ação do vento sobre cataventos para produzir energia elétrica, ou a própria energia elétrica que se transforma em calor para aquecimento de água, sendo que no caso em lide, a utilização do GLP em vez da energia elétrica para aquecimento da água da caldeira, ocorre por conta do seu baixo custo comparativo.

(...)

Os produtos intermediários estão alocados no entendimento das alíneas “a” e “b”, sem que a lei faça qualquer restrição quanto ao necessário consumo imediato, ou que o produto seja exija que sejam totalmente consumidos ao fim de cada ciclo operacional. A este respeito, vejamos o que diz as recentes decisões no âmbito do STJ:

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AgRg no AREsp 142263 MG 2012/0021774-3 (STJ) Data de publicação: 26/02/2013 Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96. 1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007. 2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. 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. Recurso especial provido. (grifo nosso).

Fica evidenciado que o entendimento, no que diz respeito ao ICMS, quanto ao consumo imediato e também a necessidade de incorporação ao produto final, era decorrente da legislação anterior à Lei Complementar 87/96. Assim posto, deve o julgador, em cada lide, averiguar se o produto cujo crédito foi utilizado pelo contribuinte foi consumido no processo produtivo, devendo-se diferenciar daqueles itens que claramente se apresentam como peças de reposição ou manutenção das máquinas utilizadas no processo, não se restringindo ao consumo imediato ou em único ciclo ou necessariamente que se integre ao produto final.

Em síntese, o GLP tem característica de essencialidade, ou seja, é condição sine qua non para a produção industrial, não faz parte do ativo da empresa, não se constitui numa mera peça de reposição em virtude do desgaste dos equipamentos envolvidos na produção, e embora não entre em contato direto com a matéria prima, é fonte de energia que por transformação, gera o calor que produz vapor utilizado nas linhas principais da produção e não em linha acessória ou marginal, como é o caso do GLP utilizado para queima do flare, ou movimentar os equipamentos de transporte interno de matérias primas ou produtos já fabricados, como temos visto em muitos outros julgamentos neste Conselho de Fazenda”.

Ressalto não ser este posicionamento isolado de um ou outro julgador, e no mesmo sentido posso invocar entendimento exarado pela DITRI, órgão responsável pela elaboração e interpretação da legislação tributária acerca do tema, representada pelo Parecer 7.072/2015, de 06/04/2015, o qual firma textualmente que “o gás natural adquirido pelo estabelecimento industrial e utilizado como combustível na caldeira empregada para a geração de vapor e calor, indispensáveis para realização do processo industrial, se caracteriza como insumo do processo produtivo, gerando direito ao crédito na sua aquisição”.

No mesmo sentido, invoco entendimento da DOUTA Procuradoria Geral do Estado, através da sua Procuradoria Fiscal, a se denotar em trecho de Parecer da ilustre Procuradora Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, devidamente convalidado pelo Procurador-Chefe, em resposta a questionamento acerca do tema em discussão (utilização de GLP para a queima e consequente produção de energia térmica na caldeira, com vistas à geração de vapor a ser utilizado no processo industrial e seu enquadramento como produto intermediário, e a possibilidade ou não de direito ao aproveitamento do crédito fiscal na sua aquisição):

“Que nessa esteira, parece imperioso reconhecer a legitimidade dos créditos fiscais utilizados pela autuada

relativo às entradas de GLP, pois conforme assevera pela diligente da ASTEC, este gás está diretamente afetado ao processo de produção de tal maneira, que sem sua participação na geração de energia e vapor, não poderiam se desenvolver as diversas etapas da cadeia de produção de PVC. Que outra não foi a conclusão do parecer da DITRI/GECOT, citado na diligência, restando ali concluído que o gás utilizado se caracteriza como insumo do processo produtivo, gerando direito ao crédito, e ao final entende que o GLP não se subsume no conceito de material de uso e consumo do estabelecimento, sendo indevida a glosa do crédito fiscal assim como a cobrança de diferenças de alíquotas”.

Ademais, o RICMS/12 nos fala no artigo 309, ao analisar o crédito fiscal:

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

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

(...)

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

Ou seja: na mesma linha de raciocínio já externada anteriormente, a legislação permite o crédito fiscal para produtos tidos como intermediários, como se afigura o GLP no presente caso, devidamente reconhecido como tal.

Diante de tais elementos, e em conformidade com os argumentos acima expostos, entendo que o GLP deva ser retirado do levantamento fiscal para as ocorrências apontadas na infração 02.

MONÓXIDO DE CARBONO (CO): a empresa sustenta ser insumo utilizado no sistema de kill com o objetivo de controlar as reações do processo, sendo inibidor de reação consumido integralmente no reator de polimerização, e injetado no sistema kill para desativação de catalisador e parada de reação de forma segura, agindo para neutralizar a reação de forma controlada, tendo em vista que as correntes do processo produtivo passam por inúmeras reações químicas passíveis de descontrole, invocando decisão deste órgão, acatado pelo autuante.

Aqui a questão também não é novel, já havendo decisões do CONSEF a respeito, inclusive aquela trazida pela defesa, em conformidade com posicionamentos anteriores, até mesmo em julgamentos envolvendo a empresa Braskem S. A., no qual fui relator, logo, mantendo coerência, bem como à vista do Acórdão CJF 0368-12/14, no sentido de que o mesmo vem a se constituir em insumo, e como tal, o direito ao crédito fiscal seria permitido.

A respeito de tal matéria, transcrevo o teor de trecho do relatório daquela decisão, o qual assim se expressa, ao abordar tal questão:

“O monóxido de carbono que, segundo o recorrente, é utilizado para ‘apagamento’ da reação química quando o grau de conversão de monômero em polímero atinge os níveis desejados, de forma que o polímero possa ser descarregado, como também utilizado em casos de emergência. Neste contexto, pela descrição da sua função no processo produtivo, constato que este produto está consumido no processo produtivo, caracterizando-se como produto intermediário, com direito ao crédito fiscal relativo à sua aquisição”.

Da mesma forma, colaciono parte do voto então proferido pelo Conselheiro Fernando Antônio Brito Araújo:

“O monóxido de carbono que, segundo o recorrente, é utilizado para ‘apagamento’ da reação química quando o grau de conversão de monômero em polímero atinge os níveis desejados, de forma que o polímero possa ser descarregado, como também utilizado em casos de emergência. Neste contexto, pela descrição da sua função no processo produtivo, constato que este produto está consumido no processo produtivo, caracterizando-se como produto intermediário, com direito ao crédito fiscal relativo à sua aquisição”.

Igualmente transcrevo voto vencedor exarado pela 1ª CJF, relatado pelo Conselheiro Rubens Bezerra Soares, no Acórdão CJF 0275-11/14, em julgamento realizado em 04/07/2014, no mesmo sentido ora adotado, do qual destaco o seguinte excerto:

“Passo ao debate das infrações 3 e 10, que versam sobre utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, relativo à aquisição de material para uso e consumo e falta de recolhimento da diferença de alíquotas, internas e interestaduais, relativa à aquisição de material para uso e consumo, respectivamente.

É de corriqueira sabença, que o cerne da questão que envolve as duas infrações é identificar se a mercadoria utilizada pelo Contribuinte é um insumo/produto intermediário ou material de uso e consumo, pois na primeira hipótese, há direito ao crédito do ICMS, conforme a legislação vigente.

Compulsando os autos, entendo que o monóxido de carbono faz parte da cadeia produtiva da empresa por ser um item que age diretamente sobre o produto final do Contribuinte.

Consoante o exposto no presente PAF, o monóxido de carbono utilizado na empresa 'é aplicado diretamente no processo produtivo da PE para desativar o catalisador reator e parar a reação de polimerização, quando a atividade catalítica torna-se inadequada'. Desta forma, se tal item é utilizado para dar o 'acabamento final' do polietileno, funcionando como um 'anti catalisador' para parar a reação química que resulta no produto acabado, deve ele ter o mesmo tratamento do catalisador que inicia a reação, artigo que tem o seu crédito considerado na apuração do ICMS.

Assim, torna-se indubitável a possibilidade de creditamento do monóxido de carbono efetivamente utilizado na cadeia produtiva da empresa para a produção do polietileno, já que aquele tem como finalidade parar as reações químicas que resultam no produto acabado".

Ressalto que naquela oportunidade figurava como autuada/recorrente a empresa Braskem S. A.

Logo, em função de tais entendimentos de órgãos superiores de segunda instância, inclusive com a explícita concordância do autuante, as parcelas referentes ao produto monóxido de carbono, devem ser excluídas do lançamento na infração 02.

DIÓXIDO DE CARBONO (CO₂): na forma da indicação de fl. 222, este produto é utilizado "na etapa denominada passivação, para troca de tipo de catalisador, onde o dióxido de carbono é injetado para desativação do catalisador presente no reator", discordando o autuante, cujo entendimento se apresenta pela manutenção da glosa do crédito fiscal, pelo fato de o mesmo não integrar o produto final, sendo usado marginalmente e esporadicamente para desativação do catalisador que estava em operação e será descartado, motivo para considera-lo de uso e consumo.

Pelos elementos presentes nos autos, inclusive aqueles fornecidos pela própria empresa autuada, na tentativa de caracterizá-lo como produto intermediário, se vislumbra a similitude de aplicação do mesmo com o do monóxido de carbono, já analisado em momento anterior, o que caracterizaria o mesmo, na condição de produto intermediário.

Logo, em coerência e consonância com entendimento já manifestado anteriormente neste voto, acolho a tese defensiva, entendendo que as aquisições de tal produto devem ter o crédito mantido.

ÁGUA DESMINERALIZADA: conforme a indicação de fl. 221, tal produto tem a área de aplicação em "extrusão e utilidades", com a função de "refrigeração de equipamentos".

Importante se observar que a unidade autuada não é a denominada UNIB, a qual comercializa tal produto para outras empresas, inclusive do próprio grupo Braskem, onde são utilizadas como utilidades, conforme inclusive firmado pela própria autuada, não se enquadrando a sua aplicação no estabelecimento industrial como insumo ou produto intermediário, o que lhe garantiria o aproveitamento do crédito fiscal.

De igual forma, a água desmineralizada não é comercializada pelo estabelecimento autuado, hipótese na qual se poderia aventar a manutenção do crédito fiscal. Logo, diante de tal entendimento de não ser matéria prima ou produto intermediário, não existe a possibilidade de aceitação do crédito fiscal tomado, devendo tal produto ser mantido no lançamento.

HIDROGÊNIO CROMATOGRÁFIA: de acordo com a justificativa de fl. 225, tal produto vem a ser "gás empregado como gás para análise, onde é submetido à combustão no cromatógrafo para determinação de compostos pelo método de detecção por ionização de chama, sendo consumido na combustão, convertendo-se em água", tendo a defesa arguido, ainda, ser o controle realizado em laboratório etapa essencial do processo produtivo, ao tempo em que reconhece que o hidrogênio utilizado nos citados equipamentos não integra o produto final, todavia, não se pode ignorar que tal controle é essencial ao processo produtivo, motivo pelo qual, se torna imperioso o reconhecimento do direito ao crédito nas suas aquisições.

Menciona, inclusive, posicionamento do Estado de São Paulo que favoreceria o seu entendimento.

O autuante mantém a acusação fiscal.

Em verdade, esta é uma mudança de posicionamento da empresa autuada, uma vez estar registrado no voto constante do Acórdão JJF 0175-04/16, do qual fui relator, e onde a empresa Braskem S. A. se encontrava na sujeição passiva, a seguinte observação:

"Digno de registro é o fato de que a própria defesa, apesar de posicionamento num primeiro momento de expressar a sua discordância com a autuação na sua totalidade, no curso do processo reconheceu não somente como devido, como efetivou o recolhimento do imposto na infração, do lançamento relativo aos produtos 'óleo mineral branco EMCAPLUS 141' e 'hidrogênio cromatografia', a observar a petição de fls. 1.218 a 1.222, e por tal motivo, me abstenho de quaisquer outros comentários a respeito".

Soa estranho e incongruente o fato de a própria empresa reconhecer não integrar o hidrogênio utilizado nos citados equipamentos o produto final, diferentemente de toda a argumentação trazida para os demais produtos inseridos nas infrações em tela.

Importante ainda, se ressaltar que o cromatógrafo, aparelho no qual segundo a descrição de sua aplicação é utilizado o gás hidrogênio se encontra localizado no laboratório da empresa sem qualquer conexão física com a linha de produção, e por tal razão o hidrogênio nem é consumido durante o processo produtivo, nem é incorporado ao produto final, vez que a obtenção do produto final não depende sua da presença ou interferência, servindo apenas para controle de qualidade.

Isso porque ele vem a ser instrumento analítico que permite analisar diversos compostos em uma amostra, sendo o seguinte o princípio da técnica de cromatografia gasosa: uma solução de amostra é inserida no injetor do equipamento e transportada por um gás através de um tubo de separação chamado de “coluna” (Hélio ou nitrogênio podem ser utilizados para este transporte e são chamados de gases de arraste). Os diversos componentes presentes na amostra são separados dentro da coluna.

Para quantificação de uma amostra de concentração desconhecida, um padrão conhecido deverá ser injetado no equipamento. O tempo de retenção do padrão e sua área serão comparados com os da amostra e utilizados para o cálculo da concentração.

Isso significa que o cromatógrafo não tem qualquer interferência ou participação no processo produtivo da empresa, apenas usado para controle de qualidade, reitero, e como tal, caracterizado o gás nele injetado como material de uso ou consumo.

Por este motivo, não pode ser tido como produto intermediário, e sim material de uso consumo, vez não apresentar os requisitos necessários para ser considerado como tal, de acordo com entendimento já manifestado linhas acima.

Ademais, a jurisprudência administrativa deste órgão se inclina no sentido de não considerar os equipamentos e materiais de laboratório como insumos ou produtos intermediários, com o que concordo, e justifico, inclusive, como mais um elemento a impor a sua manutenção no lançamento.

Em relação à menção da Decisão Normativa CAT 01 oriunda da Secretaria de Fazenda do Estado de São Paulo, feita quanto ao Hidrogênio Cromatografia, esclareço que sendo o ICMS imposto estadual, na forma disposta pela Constituição Federal vigente, a sua legislação de regência também o é, respeitando a hierarquia das Leis, cabendo a cada unidade da Federação dispor em atenção às normas legais superiores, e estabelecendo o regramento vigente em seu território.

Logo, a aplicação e abrangência de tal instrumento normativo se circunscreve ao território do Estado de São Paulo, o qual possui a sua legislação específica, com aplicação territorial restrita, tal como as demais Unidades da Federação, obrigando o seu cumprimento apenas aos contribuintes ali estabelecidos, sem qualquer abrangência ou efeito para o Estado da Bahia, razão pela qual não pode ser albergada.

HIDROGÊNIO GASOSO: Segundo a autuada, tal produto tem a seguinte utilização: “Ao serem removidas as impurezas, o hidrogênio gasoso é comprimido e alimentado aos reatores, tendo como função primordial o ‘controle do grau de crescimento das cadeias poliméricas através do mecanismo de transferência de cadeia e, consequentemente, controlar propriedades do produto final como, por exemplo, o índice de fluidez’ na produção do polietileno. Referido produto atua como autêntica matéria prima, em contato direto com os produtos em fabricação, e nesse contexto, inegável o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS”.

Por sua vez, o autuante concorda com tal posição, acatando a arguição defensiva e retirando o produto da autuação, com o que concordo, sem qualquer reparo, à vista de sua clara utilização como produto intermediário.

MONOETILENOGLICOL (MEG) E GÁS FREON 22: Quanto ao gás freon 22, o documento de fl. 224 produzido pela empresa, explicita ser a sua função a de “gás refrigerante empregado quando se necessita de remoção de energia do processo, operando em ciclos de troca térmica. Por ser produto gasoso, a perda deste é inerente ao processo, sendo, então consumido, devendo ser repostado contínua e gradativamente no sistema” (grifei).

Como descrito acima, se trata de um regulador de temperatura na recuperação de gases do silo de purga do produto, logo, não se contaminando com o processo produtivo, sendo por tal motivo considerado como material de consumo

Já o monoetilenoglicol (MEG), de acordo com o mesmo documento, seria “utilizado nos condensadores de baixa e alta pressão...formando com a água uma mistura usada como refrigerante secundário, para resfriar o processo de recuperação de gases a temperatura de -10° C”.

Como visto, ambos atuam em sistemas de refrigeração

Em relação ao gás freon 22, posso citar decisão contida no Acórdão CJF 0355-11/13, no qual o relator do voto condutor, Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, assim se posiciona:

“Alguns outros produtos objeto da autuação são característicos de uso e consumo (vide fls. 1876/1879), a exemplo de: óleos lubrificantes (utilizados nas máquinas; carga, detonadores e espoletas elétricas, explosivos e emulsão (utilizados na fase de pesquisa); removedores de sujeiras (Biodex); nitrogênio

industrial (inertização/evitar explosão); acetileno (solda de acessórios de aço); disjuntor (material elétrico); gás freon (ar condicionado).

Por fim, existem alguns produtos que entram em contato direto com o produto final, a exemplo dos desemulsificantes, que tem “função de quebrar a emulsão óleo/água nos separadores de estágio da produção” (DWP 140 N - vide demonstrativo da autuante à fl. 1837 e Parecer ASTEC à fl. 1820). Só que apesar de entrar em contato com o petróleo bruto extraído (misturado com água), emulsificando a separação do petróleo da água, o mesmo é retirado juntamente com a água, que é retratada e injetada no poço. Logo, conforme entendimento manifestado pela PGE/PROFIS, o produto é utilizado de forma continuada na produção, mas “não incorpora ao produto objeto da cadeia subsequente de circulação econômica”, mesmo sendo essencial a sua produção.

Concluo que, diante de tudo que foi exposto, que os produtos objeto da autuação se caracterizam como materiais de uso ou consumo (art. 33, I, da LC. 87/96, alterada pela LC 122/06 e art. 93, § 1º do RICMS/97) e não geram direito ao crédito fiscal. Fica mantida a Decisão pela procedência desta infração”. (Grifei).

No Acórdão CJF 0238-11/15, a mesma posição ora tomada é compartilhada no voto vencedor prolatado pelo mesmo Conselheiro Eduardo Ramos de Santana, ao discorrer:

“3. óleo lubrificante, fluidos refrigerantes/térmico, tais como gás freon e dowthem, etc – são produtos utilizados na lubrificação/refrigeração de equipamentos.

Pelo exposto, conforme apreciado na Decisão ora recorrida, não se trata de aquisições de produtos intermediários que são ‘consumidos’ pelo estabelecimento industrial exigindo renovação ao cabo de cada participação no processo produtivo e sim de materiais de uso ou consumo utilizados no tratamento de água de refrigeração com finalidade de proteção dos ativos; elementos filtrantes utilizados para remover impurezas que são descartados após ciclos de operações; peças de reposição de equipamentos e produtos utilizados na lubrificação (selagem) de equipamentos” (grifei).

Aliás, diante do fato de este mesmo Acórdão CJF 0238-11/15, que teve trecho acostado pela autuada aos autos, verifico se tratar de voto divergente, vencido na contenda, que não representa o entendimento predominante neste órgão, motivo pelo qual, não pode ser acompanhado nesta oportunidade, ou ter o seu posicionamento acolhido.

Embora reconheça existir muita discussão a respeito, meu entendimento é no mesmo sentido das decisões mencionadas, às quais se juntam várias outras, inclusive contra a empresa autuada, caso deste último Acórdão, mantendo o item na autuação até por uma questão de coerência, à vista de posicionamento anterior externado no Acórdão CJF 0301-12/12, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, de 03/10/2012, do qual fui relator do voto vencedor, no mesmo sentido da presente decisão, quanto aos produtos gás freon e nitrogênio utilizado para purga de equipamentos.

Quanto ao monoetilenoglicol, o raciocínio a ser aplicado é o mesmo, uma vez que este, também conhecido como MEG ou etilenoglicol, garante que o sistema de arrefecimento trabalhe com temperatura e pressão adequadas, apresentando a característica de ser um anticongelante padrão na indústria, e ao fabricá-lo, se usa uma molécula que se chama óxido de etileno em contato com a água eleva o ponto de ebulição da mistura ao mesmo tempo que reduz o ponto de congelamento, motivo pelo qual, é utilizado como anticongelante em diversas aplicações, inclusive industriais.

Pertence à família dos glicóis etilênicos, e em sua forma pura se apresenta como um composto inodoro, xaroposo líquido com um sabor doce, sendo um líquido límpido, incolor, higroscópico, completamente miscível com a água e com a maioria dos solventes orgânicos. Possui maior vantagem sobre o álcool etílico, por possuir menor pressão de vapor e sobre a glicerina por ter densidade e viscosidade menores. Sua fórmula química é C₂H₆O₂, sendo utilizado em alquídicas, em ésteres de breu e poliuretânicas, atuando também como agente de coalescência e anticongelante em resinas emulsionadas, bem como ser usado como aditivo para arrefecimento, utilizado em circuitos de refrigeração industrial.

Digno de observação é o registro no Acórdão CJF 0207-11/17, relativo ao Auto de Infração lavrado contra Braskem S. A., mesma empresa ora figurando na condição de autuada, o seu relator narra o seguinte fato:

“Na fase de saneamento do processo, o sujeito passivo reconheceu e fez o pagamento do ICMS relativo ao produto monoetilenoglicol utilizado como fluido de selagem das bombas (fl. 804). Portanto, não será apreciado o argumento relativo ao citado produto nestas infrações”.

Fato é que o raciocínio a ser aplicado a este produto é o mesmo utilizado para o gás freon, de forma que se tornaria repetitivo reproduzir toda a argumentação que sustentaria a manutenção do mesmo no lançamento, o que me esquivo de fazer, pelo princípio da economia processual, ainda que entenda ser o mesmo material de uso e consumo, e por consequência, tenha o uso do crédito fiscal por ora vedado, sendo, se for o caso, devida a diferença de alíquota nas operações interestaduais.

Em suma, os materiais utilizados no tratamento de água de refrigeração e na lubrificação/refrigeração de

equipamento, a exemplo de inibidores de corrosão, biocidas, e fluidos de refrigeração, não se integram ao produto fabricado pelo sujeito passivo e normalmente se consomem após o processo produtivo, de modo a recuperar os danos e resíduos contaminadores da produção ou de proceder à limpeza, preparação e aumentar a vida útil dos equipamentos, sem vinculação direta ao processo industrial, motivo pelo qual devem ser considerados materiais de uso e consumo do estabelecimento.

INSUMOS UTILIZADOS NA ÁGUA DE RESFRIAMENTO: A este respeito se esclareça que a água de refrigeração no estabelecimento autuado com o único intuito de preservação dos equipamentos industriais, por onde a mesma circula; trocador de calor, tubulações, torres, bombas, etc., e se apresentando tal sistema de resfriamento com a água de refrigeração como um sistema fechado e portanto sem perdas, ou seja, a mesma água circula várias vezes pelo mesmo sistema; sendo assim conveniente manter a mesma em condições de PH (índice que mede o grau de acidez) entre outras propriedades adequadas, para evitar a corrosão de seus equipamentos industriais, razão esta da adição de tais produtos para se alcançar este fim, sem qualquer interferência ou contato com insumos, materiais intermediários ou produto final, no processo produtivo, o que justifica a glosa do crédito fiscal, diante da caracterização de serem produtos de consumo na empresa.

Necessário se observar a efetiva utilização, como no caso, na atividade industrial, dos produtos cujos créditos foram glosados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo em um estabelecimento fabril, enquanto que em outro, pode ser considerado matéria-prima ou produto intermediário, além do que, embora todos os dispêndios realizados façam parte do custo do produto acabado, nem todos, porém, fazem parte do custo industrial, a título de insumos ou produtos intermediários.

Assim, correta a manutenção de tais produtos no lançamento.

SACO PLÁSTICO: A arguição defensiva é no sentido de se tratar de material de embalagem indispensável à consecução do objeto social da empresa, com o que não concorda o autuante, ao argumento de que tais sacos seriam destinados ao transporte de amostras.

Analisando o demonstrativo elaborado pelo autuante, constato que os sacos arrolados na autuação são de natureza “transparente 350 mm x 500 mm”, ou seja, são sacos pequenos de meio metro por 35 cm, incompatíveis de servirem “à consecução do objeto social da empresa”, de natureza eminentemente industrial, que produz e comercializa matérias primas para outros estabelecimentos industriais, os acondicionando nos chamados “big bags”, como se verá, por exemplo, na infração 05, e não em pequenos sacos capazes apenas de armazenar pequenas amostras da produção do estabelecimento.

Consta à fl. 229 planilha na qual, informa a empresa referente a aplicação e/ou utilização de diversos produtos, nos quais consta como item “Saco plástico transp 350 mm x 500 mm”, aplicado na área de “reação e extrusão”, sendo destacada a função no processo de “saco de transporte de amostra”, o que confirma a tese do autuante, e faz com que seja mantido no levantamento, eis que não pode ser caracterizado, como alegado, como material de embalagem, sequer é consumido no processo industrial da empresa.

Quanto aos produtos utilizados no processo de tratamento da água clarificada caracterizados como inibidores de corrosão, algicidas, agentes biocidas e biodispersantes, que tem como finalidade proteger os ativos utilizados no processo produtivo, listados na autuação, a saber, dispersante inorgânico 3DT 120.11, biodispersante orgânico Nalsperse 7348.11R, ácido sulfúrico, inibidor de corrosão 8338.11L, a posição assente neste Conselho, sobretudo nas Câmaras de Julgamento, órgãos máximos na esfera administrativa, é a de não aceitação do uso do crédito fiscal, e neste sentido, transcrevo voto vencedor da lavra da Conselheira Mônica Roters, proferido no julgamento que resultou no Acórdão CJF 0146-12/14, no qual figurava no polo passivo da relação jurídico tributária a própria empresa Braskem S. A.:

“No mais, este Conselho de Fazenda assim tem se posicionado, ou seja, entende que os produtos não diretamente afetados ao processo de produção ou extração não geram direito de crédito fiscal. Pelo exposto, necessário torna-se que seja observada a efetiva utilização, na atividade fabril do autuado, dos produtos cujos créditos foram glosados, vez que se determinado produto pode ser definido como material de uso e consumo a um estabelecimento fabril, em outro, ele é considerado matéria-prima ou produto intermediário. Além disto, embora todos os dispêndios realizados façam parte do custo do produto acabado, nem todos fazem parte do custo industrial, a título de insumos ou produtos intermediários.

No processo produtivo da empresa e com base na análise pelo próprio recorrente realizada, os produtos são usados no tratamento da água de refrigeração para evitar corrosão, incrustação e formação de colônias de micro-organismos que ocasionariam desgaste nos seus equipamentos, visando, portanto, a sua conservação. Dessa forma, são produtos cuja utilização não afeta diretamente o produto acabado, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação. Ou seja, ainda que sejam utilizados no processo industrial não estão a ele diretamente vinculados, enquadrando-se como materiais de uso e consumo.

E esta mesma linha de condução deve ser observada para os produtos de tratamento dos efluentes, processo posterior à produção da atividade fabril do recorrente. Observa-se que as regras de preservação do meio

ambiente, das quais cumpri a CETREL, embora indispensável para tal preservação, não transforma, dentro do que tudo aqui exposto, os produtos ora autuados em produtos intermediários à produção.

Diante do exposto, o direito à utilização de seus créditos fiscais está condicionado aos prazos previstos na legislação vigente, sendo indevida sua utilização durante todo o período fiscalizado.

Por essas razões, concluo que a exigência fiscal de que cuida da infração 08 é devida, e, por consequência, o lançamento relativo a infração 09, ou seja o pagamento da diferença de alíquota dos produtos ora autuados, mantida, assim, a Decisão recorrida!”.

No mesmo sentido, o Acórdão CJF 0363-12/19, cujo voto vencedor me alio, acompanho e incorporo na integralidade, se posiciona:

“Assim, o mesmo se aplica aos produtos utilizados no tratamento de água, já que não atende ao critério de essencialidade (sentido estrito), tampouco o atende o critério da especificidade, vez que os produtos como hipoclorito de sódio, são indicados em quaisquer manuais de sistemas de tratamento e saneamento de água, e não apenas em água de resfriamento. Se esta água fosse vendida e tributada na saída, estaria sim, com direito ao crédito, em respeito ao princípio da não cumulatividade, mas não é o caso da lide.

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

Atuam marginalmente à produção, inclusive protegendo os ativos de corrosão, e embora não se retire a importância do ponto de vista fabril, está longe de se caracterizar como produto intermediário, por faltarem diretamente uma condição de dependência entre estes e o produto fabricado. O mesmo se constata com o acetileno, que atua no controle de qualidade dos produtos fabricados, são importantes evidentemente, mas não interagem diretamente com o material produzido e não podem ser configurados como produtos intermediários.

No caso do TAMBOR e demais itens utilizados nos tratamentos de efluentes, como ácido clorídrico, está longe de se classificar como ‘intermediários’ pois estamos a tratar inclusive de uma etapa pós fabricação, em atendimento à legislação ambiental. Contudo, o simples fato da empresa ser obrigada a tratar dos efluentes não interfere 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””.

Assim em consonância com tal posição, entendo que aqueles produtos objeto da autuação são utilizados no tratamento da água clarificada como inibidores de corrosão, algicidas, agentes biocidas e biodispersantes, com finalidade de proteger os ativos utilizados no processo produtivo, não se apresentam como produtos intermediários e sim na condição de produtos de uso ou consumo que não integram ou se agregam ao produto final, tampouco sofrem desgaste pronto e integral no processo de industrialização, o que sustenta a sua manutenção no lançamento.

Por fim, resta o produto NITROGÊNIO, o qual suscitou a maior parte da discussão existente no feito.

A este respeito, esclareço que, na forma do documento de fl. 228, constam três tipos de nitrogênio, com suas respectivas aplicações no estabelecimento autuado:

- Nitrogênio Gás Tubovia: aplicado na área de utilidades, com função de inertização de equipamentos e gás de reciclo.
- Nitrogênio Gasoso Líquido Vaporizado P1: aplicado na área de utilidades, com função de inertização de equipamentos e gás de reciclo.
- Nitrogênio Líquido Tanque Carreta: aplicado na área de utilidades, com função de inertização de equipamentos e utilidades em geral.

O demonstrativo analítico da infração se encontra às fls. 194 a 202 em formato impresso, bem como na mídia que acompanha o Auto de Infração.

Aqui, estamos diante de duas situações: numa delas a empresa defende que o produto interfere e é utilizado na obtenção do produto final, o que ocorre com a maior quantidade entrada no estabelecimento, sobretudo aquele ingressado por tubovia, e noutra, que é usado como elemento de purga, em percentual bastante inferior.

Para “melhorar” ainda mais a discussão, de acordo com os elementos do processo, no período em que a planta industrial do estabelecimento se encontrava em parada de manutenção (2016), o consumo do produto se manteve em nível compatível com o de produção, ainda que esta não ocorresse, o que levou o autuante a entender que os percentuais e valores que não ensejariam o uso do crédito seriam bem maiores do que os

apontados e assegurados pela empresa.

Todavia esclareço que o período de autuação é o ano de 2017, onde não houve qualquer parada geral para manutenção da planta industrial, tendo a mesma sido utilizada em todo o período para produção.

Segundo a autuada, o nitrogênio seria utilizado no processo de “inertização de equipamentos”, que vem a ser nada mais do que a eliminação de vapores de hidrocarbonetos do interior de vasos e tubulações por meio de injeção de produtos, efetuando também a limpeza interna do equipamento, removendo os resíduos aderidos às suas paredes internas.

Se trata de operação requerida em todas as situações de abertura de vasos e tubulações para manutenção, sendo de extrema importância para as indústrias como a autuada.

Como o nitrogênio se apresenta como gás inerte e não inflamável, é usado neste processo, substituindo o ar nos tanques de armazenamento e tubulações utilizados para biomassas inflamáveis ou potencialmente auto inflamáveis, ou outros resíduos, além de reduzir a corrosão em equipamentos, minimizando o risco de incêndios e explosões e propiciando, igualmente, economia para a empresa, pela redução nos prêmios de seguro.

Iniciando a análise da matéria, qual seja, a multiutilização do nitrogênio nas atividades da empresa, de bom tom destacar o entendimento vigente neste Conselho acerca da matéria.

Do Acórdão CJF 0134-12/17, relativo ao Auto de Infração 269132.0006/11-8 lavrado contra Braskem S. A., julgado em 19/04/2017 e relatado pelo Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, o mesmo relator invocado pela defesa em sustento de sua tese em relação ao monóxido de carbono, podemos extrair do voto condutor o entendimento de que “...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” (grifei).

De igual modo, e no mesmo caminho, posso mencionar o Acórdão CJF 0353-12/14, referente ao Auto de Infração 299904.0002/13-3 deste órgão, apontou no mesmo sentido.

Nele, a sua Ementa é muito clara, ao apontar:

“ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA... AQUISIÇÕES DE NITROGÊNIO PARA PURGA, NÃO CONSIDERADO INSUMO INDUSTRIAL. Não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a legitimidade do uso do crédito fiscal nas entradas de materiais, mas a sua efetiva participação no processo de industrialização, seja pelo consumo no próprio processo ou pela integração ao produto final (infrações 2 e 4). Infrações comprovadas”.

Do próprio voto do relator, destaco os seguintes trechos:

“Os citados produtos tiveram a seguinte destinação:

1. produtos químicos utilizados no tratamento da água de refrigeração e de efluentes;
2. óleos e graxas lubrificantes aplicados na conservação de maquinários;
3. nitrogênio, utilizado no processo de purga nos compartimentos e sistemas da planta industrial, a fim de deslocar os gases inflamáveis e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, oxidação, incêndio e até mesmo a explosão da própria planta industrial.

É necessário que se saliente que, da mesma forma que os produtos intermediários, os materiais de uso e consumo também são ‘consumidos’ pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal e o direito ao uso do crédito fiscal no âmbito deste CONSEF é onde o consumo acontece: se o material é consumido em função e como 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.

Portanto, pode-se dizer que, embora não se integrem ao produto fabricado pelo sujeito passivo, os produtos intermediários se ‘consomem’ no processo produtivo, estando vinculados a este processo, pois entram em contato direto com os bens produzidos.

No caso dos autos, os produtos relacionados não são usados diretamente no próprio processo produtivo do contribuinte, mas em função da necessidade de impedir a formação de microorganismos e impurezas, evitar a corrosão dos equipamentos e prevenir o risco de explosão durante os processos de purga, além de tratar os dejetos (ou efluentes) resultantes da industrialização.

Destaco que, não obstante o fato de que todos os materiais acima referidos sejam essenciais ao processo de industrialização realizado no estabelecimento do recorrente, o CONSEF já firmou o posicionamento de que o direito ao uso do crédito fiscal deve ficar restrito às entradas de mercadorias que possuem vinculação direta com o produto a ser fabricado e se consomem no referido processo (ou se integram ao produto

final)...

(...)

Assim, entendo correta a Decisão de primeiro grau, pela procedência da autuação, considerando que parte dos materiais é utilizada para prevenir incêndio e evitar a corrosão ou manter a integridade dos equipamentos (óleos e graxas, nitrogênio, produtos químicos para tratamento da água de refrigeração) e outra parcela é usada para tratar os efluentes, etapa posterior ao processo de industrialização propriamente dito” (grifei).

Como visto, este raciocínio também reforça a manutenção dos produtos utilizados como biocidas, para refrigeração e manutenção de equipamentos já analisada linhas acima.

Em consonância com o mesmo entendimento, posso mencionar os Acórdãos C/JF 0376-12/17, C/JF 0091-11/14, C/JF 0261-12/18, alguns nos quais figura como autuada a empresa Braskem S. A.

E a justificativa para tal entendimento ora aqui esposado, reside no fato de que a descrição feita nos autos quanto ao uso de tal produto, indica que quando aplicado no processo de purga dos equipamentos, tal atividade não tem qualquer relação direta com o processo produtivo da empresa, pois tal consumo acontece quando da manutenção dos equipamentos, momento em que há interrupção do processo produtivo, conforme devidamente explicitado nas próprias intervenções, documentos e assertivas trazidos pela autuada.

Assim, sendo a purga dos equipamentos procedimento que acontece no momento em que inexistente produção, seja por manutenção, seja por parada, não se podendo falar nem em “integração ao processo produtivo”, ou “consumo vinculado ao processo” que caracterizariam o produto como intermediário.

De igual modo, a própria empresa, nos Laudos Técnicos apresentados durante a instrução do processo reconhece percentuais de utilização do nitrogênio em tal atividade, diante da lógica segundo a qual a utilização do crédito fiscal, como previsto na norma legal tem por finalidade evitar a cumulação do imposto que incidiria sobre o produto fabricado, em momento posterior, quando de sua comercialização.

Logicamente, inexistindo produção, pela parada ou manutenção técnica da planta de produção, não se pode aventar a possibilidade de fabricação de produto e, por consequência, inexistem saídas do mesmo, não sendo concebível o uso do crédito fiscal do ICMS incidente no nitrogênio consumido durante a manutenção, nesta purga de equipamentos industriais, o que sustenta, quanto a isso a acusação fiscal.

Em relação a este uso nitrogênio, conforme indicado supra, tal produto é aplicado no processo de purga nos compartimentos e sistemas da planta industrial, a fim de deslocar os gases inflamáveis remanescentes e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, oxidação, incêndio e até mesmo em situações extremas a explosão da planta industrial, ou danificação de equipamentos.

Claramente se constata que não se constitui em produto que aja junto aos insumos de produção na obtenção dos produtos finais, o que sustenta e reforça o entendimento da correteza da glosa dos créditos fiscais quanto a esta utilização.

Importante lembrar não ser a essencialidade o aspecto determinante da utilização do crédito fiscal, mas sim, a efetiva participação do produto na produção, participando da industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo.

Por outro lado, diante da apresentação de Laudos Técnicos por parte da empresa autuada, em relação aos quais não se há de questionar a lisura e solidez das informações e dados ali contidos, também não se apresenta vazia a discussão acerca de aspectos técnicos e normativos do mesmo, como as aferições de equipamentos, data máxima vênua, consoante firmado pela defesa.

Em nome do princípio da boa-fé objetiva, pilar basilar do direito, pelo qual as partes possuem o dever de agir com base em valores éticos e morais da sociedade, decorrendo desses outros deveres anexos, como lealdade, transparência e colaboração a serem observados, não há motivação para se questionar a sua veracidade, quanto a tal aspecto.

Assim, os percentuais de aplicação de nitrogênio nas atividades de purga e outras atividades não ligadas à produção, à falta de qualquer outro índice discordante apontado e/ou apurado pelo autuante serão aqueles indicados pela empresa em tais Laudos para o ano de 2017.

Relativamente à parte do nitrogênio utilizado como produto intermediário na produção industrial do estabelecimento autuado, em verdade o entendimento firmado pelo autuante é diverso daquele dominante neste órgão, à vista de diversas decisões já adotadas.

Uma das mais recentes se encontra no Acórdão J/JF 0217-04/20-VD, ao apreciar Auto de Infração lavrado pelo mesmo autuante, contra o mesmo contribuinte, sob o número 279464.0001/20-7, em julgamento realizado em 06/10/2020, do qual destaco trecho de sua Ementa:

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS PARA USO E/OU

CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. (...) Quanto às aquisições do produto nitrogênio, é indevida a utilização do crédito fiscal de ICMS relativo à utilização nos 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. Parcela remanescente dos créditos mantidas com base em Laudo Técnico apresentado pelo contribuinte”.

Do voto condutor do Julgador Carlos Fábio Cabral Ferreira, acompanhado à unanimidade, considerando a sua atualidade, pertinência, abrangência e extrema precisão na abordagem do tema, destaco a respeito, os seguintes trechos:

“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%.

Este tem sido o entendimento prevalente neste CONSEF, embora com percentuais de admissibilidade de crédito superiores ao presente, consoante se pode extrair de alguns julgados, envolvendo a própria empresa, consoante se verifica abaixo:

- Acórdão 3ª JF nº 0185-03/16:

(...)

O item 02, trata de glosa de crédito relativo a 10% das aquisições de Nitrogênio (gasoso e líquido), que, segundo a descrição efetuada pelo próprio autuado, em sua planta fabril este produto tem as seguintes aplicações: i) expurgar os hidrocarbonetos dos sistemas, antes da abertura dos sistemas para quaisquer operações de manutenção de equipamentos, conforme se verifica às fls. 108 e 109 do Parecer Técnico que anexada - doc. 10; ii) promover a limpeza química do processo, extraindo os resíduos de solventes e gases presentes nos equipamentos e máquinas que compõem o seu parque fabril, propiciando, desta forma, uma atmosfera adequada para a realização das operações de manutenção; e iii) criar uma atmosfera adequada/propícia para a consecução do processo produtivo, pois, o nitrogênio “blinda” as paredes das máquinas e equipamentos do processo produtivo, evitando a contaminação deste por contato com a água e/ou com o ar. (grifo acrescido).

Não se discute a essencialidade dessa limpeza no desenvolvimento da atividade industrial do autuado, mas a utilização do produto, pelo menos no percentual indicado no laudo, não se confunde com o conceito, de produto intermediário, conforme insiste o impugnante, em suas razões de defesa.

Assim, nos termos acima expendidos, pode-se concluir que a utilização Nitrogênio no percentual indicado de 10% não integra o produto final como elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, não se constituindo, desta maneira, em insumos industriais ou produto intermediário, tendo como características as funções de elemento de limpeza e de segurança. Logo, se trata de caso típico de material para consumo próprio pelo estabelecimento. (...)

Este entendimento foi mantido pela segunda instância através do Acórdão nº 0376-12/17, que assim se posicionou:

(...) Examinando o Laudo do IPT, acostado pelo sujeito passivo às folhas 376/418 do processo, é possível notar que a utilização do nitrogênio foi assim descrita, à folha 412.

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

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

De fato, a apropriação dos créditos não tem outra finalidade senão evitar a cumulação do imposto que

incidiria sobre o produto fabricado, na etapa subsequente. Se não ocorre fabricação de produto e, por consequência, saída subsequente, não há motivos para que se admita o creditamento do ICMS incidente no nitrogênio consumido durante a manutenção, na purga de equipamentos industriais.

(...)

Esse é o entendimento que vem sendo consagrado por esta 2ª CJF, que assim se manifestou em trecho do Acórdão CJF Nº 0134-12/17, relatado pelo Conselheiro Fernando Antônio Brito de Araújo, reproduzido abaixo.

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

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

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

Assim, entendo que a Infração 2 se encontra caracterizada, não merecendo reparo a Decisão recorrida.

(...)

Note-se que, este entendimento já se encontra também sedimentado no âmbito da IFEP Indústria, conforme visto na infração acima, que considerou como indevidas aquisições no percentual de 10%, enquanto no A.I. nº 2691943008/16-9, fl. 101, foi considerado o percentual de 15% para efeito de autuação.

Quanto ao argumento do autuante, no sentido de que a autuada não apresentou o documento que declara ter norteado o julgado dos AI anteriores sobre a mesma matéria nessa unidade industrial e sobre o qual teria norteado a defesa dos referidos Autos cuja sentença lhe foi favorável pelas circunstâncias esclarecidas no item 1, dessa informação fiscal a saber: falta de aprofundamento do tema, não vejo necessidade alguma de apresentação pelo autuado, dos documentos que nortearam os julgamentos anteriores, visto que o CONSEF, em ambas as Instâncias julgadoras, decide com base nos elementos constantes dos autos, e isto entendo ser o suficiente.

No caso presente, estou acolhendo os dados consignados pelo Laudo Técnico anexo aos autos, por não ver como desacreditar, ou não acolher um documento de tamanha importância e responsabilidade técnica.

No tocante ao pedido do autuante, no sentido de que este órgão julgador, caso opte por considerar o Laudo Técnico apresentado pelo autuado, que seria crível e confiável que fosse definido o que fazer com a diferença no quantitativo de Nitrogênio que indicou na ordem de 98.487,03 m³, esta é uma demanda que não compete ao CONSEF definir ou opinar, e sim, ao órgão fiscalizador, se entender a necessidade de uma exigência fiscal através de procedimento distinto, visto que, o que aqui se analisa está relacionado a utilização de crédito fiscal.

Isto posto, tal como nos julgados anteriores do CONSEF citados pela defesa, entendo que, neste caso, cabe ao autuado o direito de utilização de crédito fiscal no percentual de 69%, sobre as operações de aquisição de Nitrogênio, consoante acima explanado, restando, em consequência, a infração 01 parcialmente subsistente...” (grifos não originais).

Tal Acórdão traduz com precisão e clareza o entendimento predominante neste órgão, razão pela qual me alinho integralmente às suas conclusões, tendo sido mantido na 2ª instância, de acordo com o Acórdão CJF 0372-11/21-VD, julgado em 17/12/2021, como se verifica na sua Ementa:

“CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS PARA USO E/OU CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. Os materiais utilizados para o descarte de efluentes, exigidos pela legislação ambiental, embora obrigatórios para proteção do meio ambiente, não há que se cogitar jamais de produto intermediário. Intermediário, até mesmo numa definição semântica, se coloca como algo que intermedia um processo. Estamos a falar de uma etapa pós-produção, e por conseguinte, os produtos utilizados para tratamentos de efluentes não podem jamais configurar o conceito de produto intermediário. O mesmo pode se falar dos anticorrosivos e dispersantes. São produtos que visam prolongar a vida útil dos equipamentos submetidos a um ambiente altamente corrosivo, mas que não tem qualquer interferência na produção, e por isto mesmo, jamais poderão integrar o conceito de produtos intermediários. 2. **DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO.** Correta a exigência do ICMS a título de diferença entre as alíquotas pelas aquisições fora do Estado de materiais considerados para uso ou consumo próprio, constantes no item precedente. A infração 2 decorre da infração 1 nas mercadorias de uso e consumo adquiridas em outros Estados da Federação. Mantida a Decisão recorrida. Negado o pedido de diligência Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria”.

Destaco do voto condutor/vencedor, prolatado pelo Conselheiro Ildemar José Landim, os seguintes trechos:

“Intermediário, até mesmo numa definição semântica, se coloca como algo que intermedia um processo. Se os efluentes resultam da fabricação, que intermediação é feita pelos produtos que tratam os efluentes? Nenhuma! Estamos a falar de uma etapa pós-produção, e por conseguinte, os produtos utilizados para tratamentos de efluentes não podem jamais configurar o conceito de produto intermediário.

O mesmo pode se falar dos anticorrosivos e dispersantes. São produtos que visam prolongar a vida útil dos equipamentos submetidos a um ambiente altamente corrosivo, mas que não têm qualquer interferência na produção, e por isto mesmo, jamais poderão integrar o conceito de produtos intermediários.

O mesmo ocorre com o nitrogênio como gas inerte, que visa dar segurança ao ambiente, de modo a evitar explosões. Devo frisar, que a essencialidade não define o produto intermediário, mas é condição sine qua non, sem haver essencialidade, sequer se cogita a possibilidade de se considerar produto intermediário.

Aliado à necessidade, é preciso verificar que o produto integra a linha principal de produção, se consumindo nele, e não uma linha acessória ou marginal, seja como item de segurança, como de proteção ao meio ambiente, ou como higiene do material produzido.

Assim, é que produtos que higienizam, embora essenciais para assegurar a qualidade do produto e a saúde dos consumidores, jamais poderiam ser considerados produtos intermediários, mas itens de uso e consumo. Do contrário, o EPI utilizado pelos funcionários de uma indústria, essencial para a segurança física, seria também produto intermediário, porque é essencial. O mesmo ocorre por exemplo com graxas e lubrificantes, que não utilizados, danificam e reduzem a vida útil das máquinas, mas atuam marginalmente à linha de produção. No caso em julgamento, os dispersantes, por exemplo, atuam na limpeza da água utilizada no processo, e não tem vínculo direto com as mercadorias produzidas.

Quanto ao segundo item do lançamento, é correta a exigência do ICMS a título de diferença entre as alíquotas, pelas aquisições fora do Estado, de materiais considerados para uso ou consumo próprio, constante no item precedente. A infração 2 decorre da infração 1, nas mercadorias de uso e consumo adquiridas em outros Estados da Federação”.

Tal decisão, como visto, trata de diversos produtos analisados no presente Auto de Infração.

Da mesma maneira, se pode enumerar outras decisões das Câmaras de Julgamento Fiscal deste Conselho, a exemplo do mesmo tema, e em relação à mesma empresa, além das já relacionadas no voto tomado como paradigma acima transcrito e nos indicados por este relator linhas acima.

E aqui cabe um esclarecimento: a matéria diz respeito unicamente a uso de crédito fiscal, relativo às aquisições apontadas em demonstrativo já mencionado. Questões outras a respeito de diferenças de consumo, notas fiscais não consideradas para tal, bem como aquelas que não digam respeito a matéria específica ora em discussão, devem ser tratadas e consideradas em procedimentos fiscais próprios, se for o caso, respeitando a legislação, e o prazo decadencial.

Por tal motivo me abstenho de fazer comentários adicionais acerca das mesmas, ou quaisquer outras que não digam respeito especificamente a matéria autuada, e ao produto específico.

Descabem, pois, parte dos argumentos expostos pelo autuado no presente caso. Na hipótese presente, quando não houve qualquer parada geral da planta industrial, as entradas de nitrogênio devem ser analisadas sob o aspecto da sua utilização no processo industrial, quer na purga, quer no processo produtivo propriamente dito, se estabelecendo, de acordo com os parâmetro contidos em documento trazido aos autos pela empresa, representado por seu Laudo Técnico, os percentuais respectivos de utilização em cada situação, sendo este o parâmetro que tem sido adotado ultimamente em situações semelhantes, como inclusive visto nos julgamentos acima mencionados.

Analisando o Laudo Técnico elaborado pelo IPT e acostado pela defesa quando de sua impugnação (fls. 369 a 600), observo que a descrição do processo e a utilização dos produtos pela unidade fabril autuada (denominada PE-1) se encontra às fls. 519 a 533, não trazendo, entretanto, valores consumidos ou percentuais de utilização dos produtos.

Já o Informe Técnico IT-002/2019, encartado às fls. 975 a 983, elaborado e apresentado pela própria empresa, em atenção a Termo de Intimação Fiscal, conforme ali firmado, traz tabela na qual o percentual de nitrogênio utilizado para purga corresponde a 3,1% das aquisições ocorridas no exercício autuado (2017), às fls. 978.

Aplicando tal percentual aos valores de aquisição apresentados no levantamento fiscal, temos os valores devidos a título de crédito fiscal indevido, o qual se juntarão àqueles outros produtos considerados como de uso e consumo, consoante explanação linhas acima, sendo estes os valores a serem lançados, diante da exclusão do Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), Monóxido de Carbono (CO), Hidrogênio Gasoso e Dióxido de Carbono (CO₂).

Diante das diversas análises e observações feitas acima, a infração é parcialmente procedente em R\$ 113.743,34, após os ajustes realizados, de acordo com o seguinte demonstrativo, não sem antes consignar que

as mercadorias excluídas desta infração foram todas adquiridas no Estado da Bahia, sem qualquer repercussão, pois, na infração 04 a ser analisada a seguir:

2017

Janeiro	R\$ 15.038,64
Fevereiro	R\$ 20.702,08
Março	R\$ 23.143,56
Abril	R\$ 2.755,49
Maiο	R\$ 7.112,96
Junho	R\$ 7.879,18
Julho	R\$ 8.470,31
Agosto	R\$ 2.699,51
Setembro	R\$ 3.901,98
Outubro	R\$ 5.031,06
Novembro	R\$ 9.362,09
Dezembro	R\$ 7.646,48

Como última observação, se constata que o consumo de nitrogênio ao longo dos meses varia em muito, sendo que no caso concreto, se observa variação em cada mês do ano, o que de certa forma invalida o raciocínio do autuante em relação à conclusão realizada, quanto ao consumo do nitrogênio em atividades que não corresponderiam na sua ótica a produção.

Já a infração 04, como já visto, se trata de reflexa direta da infração 02, uma vez que alguns produtos cujo crédito fiscal foi glosado e que têm como procedência outras Unidades da Federação, tiveram o diferencial de alíquota lançado.

A análise da mesma, guarda a devida e necessária coerência com a infração 02, como anteriormente apontado, de modo que os produtos mantidos naquela, também o seriam nessa, ao passo que os itens excluídos daquela, igualmente desta o seriam, desde que adquiridos fora do Estado da Bahia.

Verificando o demonstrativo da infração de fls. 194 a 202, constato que a totalidade da cobrança recaiu sobre produtos que foram considerados como efetivamente de uso e consumo, especialmente os utilizados como biodispersantes, dispersantes, inibidor de corrosão, monoetilenoglicol, sem que se constataste a incidência sobre qualquer dos produtos expurgados da infração 02, eis que foram adquiridos exclusivamente no Estado da Bahia.

Assim, por tal razão, ainda que esta infração esteja ligada à infração 02, o seu resultado numérico não foi alterado pela ausência de repercussão dos ajustes realizados naquela outra, o que a mantém integralmente, motivo para tê-la como procedente.

Relativamente à infração 05, se reporta a falta de comprovação de exportações que teriam sido realizadas pela empresa autuada. A este respeito, importante se esclarecer a importância da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca dessa descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, como o foram, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, como feito, intervindo por meio de produção das provas. A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem. No processo existirão sempre três verdades:

- a) verdade descrita no lançamento pela autoridade fiscal;*
- b) verdade descrita na impugnação do contribuinte;*
- c) verdade do julgador.*

Há de prevalecer, entretanto, a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção, a ele incumbindo, se necessário, determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferi-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis, o que foi feito ao curso da instrução processual.

São os princípios que norteiam o Processo Administrativo Fiscal e que definem os limites dos poderes de cognição do julgador em relação aos fatos que podem ser considerados para a decisão da situação que lhe é submetida. Como dito anteriormente, sob esta ótica que se decide, analisando não só os argumentos trazidos pelas partes, como, de igual modo, os elementos de prova coligidos aos autos.

Ressalto ter sido esta, como aliás, as demais, uma das infrações em que se procurou buscar de forma objetiva, a verdade material, a fim de formar o justo e correto convencimento do julgador, ao tempo em que a autuada teve toda a oportunidade de carrear ao processo as suas provas, reconhecidamente difíceis, à vista do longo tempo entre a ocorrência dos fatos geradores e a presente data de julgamento.

Ao seu turno, o autuante se expressou no sentido de que se ateve exclusivamente ao que dispõe o RICMS/BA e o roteiro de fiscalização AUDIF-221 AUDITORIA DE EXPORTAÇÕES sendo que os mesmos estabelecem como comprovação de exportação nas operações de saídas de produtos com destino a exportação qual seja: “Verificar se todas as notas fiscais emitidas com CFOP relativo a operações de exportação foram acobertadas por Registros de Exportação averbados, constantes da relação fornecida pelo sistema SISCOMEX” (grifei).

O demonstrativo analítico da infração se encontra de forma impressa às fls. 234 e 235, englobando seis operações.

Diante das considerações defensivas postas, e mais do que isso, dos elementos de prova coligidos ao feito, ainda que não viessem a ser os registros do SISCOMEX a que ficou adstrito o autuante para manter a acusação posta, há que, em nome da verdade material se apreciar os mesmos.

Na Relação de Notas Fiscais com exportação comprovada disponibilizados pelo SISCOMEX para o período de consulta efetuada pelo autuante, de acordo com suas observações, não constariam as Notas Fiscais inseridas no demonstrativo referente a infração.

Todavia o contribuinte, logo na apresentação da impugnação trouxe a informação de que em relação a algumas notas fiscais arroladas na infração, conseguiu identificar Declarações Simplificadas de Exportação (DSE), que nada mais é do que documento representativo de uma exportação de pequeno e médio valor estipulado pelo órgão regulador e normatizador em até US\$ 50.000,00, com procedimentos simplificados perante o SISCOMEX, conforme evidenciado pelo próprio nome.

Tal documento, que vigorou até 28/08/2018, quando foi substituída pela Declaração Única de Exportação (DU-E), ao ser elaborado e registrado recebia numeração automática, única, nacional e sequencial reiniciada a cada ano pelo SISCOMEX, sendo utilizada para bens contidos em remessa postal internacional ou encomenda aérea internacional, até o limite acima indicado em dólares americanos, ou o equivalente em outra moeda, sendo admitido o registro de DSE por solicitação, respectivamente, da ECT ou de empresa de transporte internacional expresso porta a porta (courier).

A elaboração da DSE pelo exportador era efetuada por meio da transação DSE11 -> ELABORA DSE (árvore de acesso: DSE => DSE1 => DSE11), devendo o exportador informar na primeira tela da transação DSE11 a natureza da operação conforme tabela do Siscomex.

Indicou, também, a existência de Declaração de Despacho de Exportação (DDE), procedimento em que se verificam todos os dados declarados pelo exportador relativos à mercadoria, documentos e legislação, visando o desembaraço aduaneiro e a saída da mercadoria para o exterior.

Em geral, o despacho é realizado por meio da Declaração de Exportação (DE) ou da Declaração Simplificada de Exportação (DSE), ambas registradas no sistema integrado de comércio exterior (SISCOMEX), obedecendo as seguintes etapas:

- Registro: o registro da declaração (DDE) inicia o despacho.
- Presença da Carga: confirmação da presença da carga pelo depositário ou exportador.
- Documentos: entrega pelo exportador dos documentos instrutivos de despacho e registro pela aduana.
- Parametrização: seleção no SISCOMEX dos despachos para um dos canais de conferência. O verde (dispensados ambos o exame documental e da mercadoria); laranja (apenas exame documental), e vermelho (ambos o exame documental e da mercadoria realizados).
- Distribuição: despachos dos canais laranja e vermelho são submetidos a exame por funcionário da Receita Federal.
- Desembaraço: conferência de dados da DDE em conformidade com informações da documentação instrutiva do despacho (canal laranja). Ou será feito desembaraço da mercadoria registrado no sistema após exame documental e verificação de mercadoria (canal vermelho).
- Registro de Dados do Embarque: transportador emite dados de embarque da mercadoria.
- Averbação de embarque: ato final realizado pela fiscalização aduaneira, que confirma o embarque da mercadoria. Havendo conformidade em toda a documentação (DDE, dados de embarque etc.), a averbação normalmente é automática pelo SISCOMEX.
- Comprovante de Exportação: emitido sob solicitação do exportador, no SISCOMEX, pela unidade de despacho da mercadoria.

Vieram também aos autos a informação da existência de Registro de Exportação (RE), também vigente até 30/09/2018, quando também foi substituído pela Declaração Única de Exportação (DU-E), no SISCOMEX era o conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracterizam a operação de exportação de uma mercadoria e definindo o seu enquadramento.

Como visto, os elementos e procedimentos apontados na impugnação estão submetidos ao crivo de controle do SISCOMEX, o que faz com que o argumento do autuante para a manutenção da autuação, ainda que diante da apresentação de tais provas, não me pareça o melhor deles, mesmo reiterando ser a averbação do Registro de Exportação uma forma de comprovação da realização de exportação, como firmado na informação fiscal.

Desta maneira, vieram aos autos trazidos pelo contribuinte autuado os seguintes documentos e respectivas operações correlacionadas abaixo.

Assim, às fls. 656 a 665 foram apresentados diversos documentos os quais passo a analisar, em sintonia com o demonstrativo elaborado pela autuada à fl. 304:

DSE 2160015618/3, constando em consulta realizada em 13/11/2018 ao SISCOMEX, a situação de “Emitido Comprovante de Exportação”, estando relacionada como documento instrutivo a Nota Fiscal 119.271, sendo transportador a DHL Express Ltda. (courrier), através de voo da Azul de número 8704, do qual consta, inclusive, o prefixo da aeronave que fez o transporte, sendo o conhecimento de transporte emitido em 04/02/2016, conforme fls. 656 a 660. Logo, a exportação se encontra devidamente comprovada, devendo o correspondente valor autuado ser retirado do demonstrativo.

Mesma situação do DSE 2160122558/8, que de acordo com consulta realizada ao SISCOMEX em 13/03/2018, tem como situação “Emitido Comprovante de Exportação”, fazendo tal documento aduaneiro menção à Nota Fiscal 128.366, transportada igualmente por via aérea, sendo o transportador a empresa DHL Express Ltda. (courrier), e seu destino o Uruguai. Assim, neste caso, devidamente comprovada a exportação, o que faz com que tal Nota Fiscal seja retirada do demonstrativo.

Por fim, foi apresentado o Extrato de Declaração de Despacho 2160862455/2, que em consulta datada de 21/11/2016 ao SISCOMEX, que através do Registro de Exportação 16/1757470-001, de fl. 664, informa apenas a situação de “Início de Trânsito” de dez “big bags” destinados à Argentina, fazendo menção às Notas Fiscais 134.399, 134.413, 134.414 e 134.422, bem como a informação de que as mercadorias se encontravam no Tecon Salvador, local do despacho, ainda que o embarque se desse no Porto de Santos, sem indicação de embarcação ou seu código, e com a data de validade do embarque de 17/01/2017, e observação de que o embarque se daria em 17/12/2016.

Esclareço que o Registro de Exportação (RE) deveria ser obtido previamente à Declaração de Exportação (DE) e ao embarque das mercadorias, havendo situações previstas em norma quanto à possibilidade de ser efetuado após o embarque das mercadorias, nos termos previstos no artigo 186 da Portaria Secex 23, de 2011.

Importante frisar que para cada código da NCM deveria haver um RE específico, sendo que as mercadorias classificadas em um mesmo código da NCM que apresentassem especificações e preços unitários distintos poderiam ser agrupadas em um único RE, independente de preços unitários, devendo o exportador proceder à descrição de todas as mercadorias, ainda que de forma resumida, consoante o teor do § 3º do artigo 184 da Portaria Secex 23, de 2011.

Quando da consulta ao RE no sistema era exibida na primeira tela a informação sobre a sua situação, que poderia ser uma das seguintes:

DEFERIDO: RE aprovado e liberado para a solicitação do despacho aduaneiro;

PENDENTE: Dependendo de autorização de algum órgão anuente envolvido na operação;

EM EXIGÊNCIA: Hipótese em que seria necessário o cumprimento de exigência pelo exportador;

VENCIDO: quando expirado o prazo para a vinculação do RE a uma Declaração de Exportação (DE);

CANCELADO: quando o RE tiver sido cancelado;

EM DESPACHO: RE já vinculado a determinada DE;

AVERBADO: RE vinculado a DE desembaraçada e com mercadorias embarcadas, com exportação comprovada e despacho concluído. (Grifei).

O RE poderia ser alterado em qualquer momento antes de se iniciar o procedimento do despacho aduaneiro (registro da DE). Entretanto, qualquer alteração submeteria o RE a nova análise, a qual possibilitaria, inclusive, implicar em novas anuências.

O RE igualmente poderia ser alterado após sua averbação, hipótese na qual o exportador deveria solicitar a alteração e aguardar a decisão dos órgãos envolvidos.

O prazo de validade do RE para início do despacho aduaneiro de exportação das mercadorias era de 60 (sessenta) dias contados da data do seu deferimento, de acordo com a redação dada pela Portaria SECEX 23, 2012).

A critério da SECEX, um RE poderia ter seu prazo de validade prorrogado, ou ainda, se vencido, ser revalidado.

Neste caso, na documentação apresentada, Registro de Exportação (fl. 664), consta a situação de “AVERBADO” o que, conforme visto acima, faz prova do efetivo embarque ou comprova a exportação.

Considerando a apresentação pela defendente, para todos as Notas Fiscais arroladas, do comprovante da efetiva saída da mercadoria, a infração não há que perdurar, eis que elidida, o que a torna, pelos expostos motivos, improcedente.

Diante de tais razões, o lançamento é julgado procedente em parte, na forma da seguinte demonstração:

Infração 01	R\$ 179.393,17
Infração 02	R\$ 113.743,34
Infração 03	R\$ 151,95
Infração 04	R\$ 6.374,45
Infração 05	R\$ 0,00
Infração 06	R\$ 17.354,87
Infração 07	R\$ 15.540,79”.

Em virtude de a desoneração ter ultrapassado o limite estatuído no art. 169, I, “a” do RPAF/99, a 2ª Junta de Julgamento recorreu de ofício da própria Decisão, contida no Acórdão JJF Nº 0007-02/22-VD.

Respalhado no art. 169, I, “b” do sobredito Regulamento processual, o sujeito passivo interpõe Recurso Voluntário às fls. 1.210 a 1.248, no qual inicia informando que se insurgirá contra os itens 01, 02 e 04 do Auto de Infração.

No tocante à infração 01, sustenta que a autuação recaiu sobre bens destinados à manutenção dos equipamentos do seu parque fabril, bens esses que integram o ativo imobilizado, fazendo jus ao crédito correspondente. Os itens listados nos levantamentos fiscais constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras, essenciais para garantir a regularidade e a continuidade do processo fabril, ampliando a vida útil e preservando a integridade das máquinas, garantindo assim o funcionamento durante os ciclos produtivos.

São esses bens que garantem que a indústria prossiga em pleno e regular funcionamento, pelo menos por mais um ciclo produtivo, durante todo um novo exercício, quando não mais, fabricando os produtos afinal comercializados (item 14 do CPC 27).

Ainda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27, a entidade avalia todos os seus custos de ativo imobilizado no momento que eles são incorridos. Também incluem custos para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos havidos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes ou dar manutenção. Tais bens, inclusive, apresentam valores vultosos, alguns deles de R\$ 47.801,54, conforme o extrato do livro CIAP de fl. 1.217.

Demais disso, alguns projetos de parada relacionam-se a gastos essenciais com a adequação da planta às normas regulamentadoras de segurança e meio ambiente, de cumprimento obrigatório, por óbvio.

Transcrevendo doutrina, passa a tecer comentários acerca do arcabouço legal que sustenta o direito de crédito, desde a Constituição Federal até o RICMS/12, o que restaria evidente se a Junta de Julgamento Fiscal tivesse deferido o pedido de realização de diligência (que requer desde já), o que não fez, tendo se limitado a analisar as informações virtuais constantes da EFD.

Contesta simultaneamente as infrações 02 e 04, tendo em vista a íntima relação entre ambas (crédito indevido e diferença de alíquotas). Uma vez reconhecido o direito ao crédito fiscal, afasta-se imediatamente a cobrança do diferencial de alíquotas. Todos os produtos em discussão, segundo alega, são, de fato, consumidos no processo produtivo, possuindo, todos, funções essenciais a este.

O Juízo da 11ª Vara da Fazenda pública da Comarca de Salvador, após a realização de perícia técnica, 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, em relação a créditos dos mesmos produtos aqui discutidos: biocidas, dispersantes inorgânicos, inibidores de corrosão, aminas neutralizantes, amtipolimerizantes, antioxidantes, nitrogênio etc.

Alguns dos que chama de insumos glosados pela Fiscalização foram, por exemplo, produtos usados no sistema de água de resfriamento (para inibir corrosão), que percorre todos os trocadores de calor; nitrogênio líquido utilizado na purga de hidrocarbonetos; monoetilenoglicol e gás freon 22, empregados na etapa de recuperação de gases; hidrogênio cromatografia, utilizado no controle a tempo real da reação e, consequentemente, na qualidade dos produtos gerados; água desmineralizada, cujo uso mais comum é na etapa final de peletização (granulação) e saco plástico, material de embalagem indispensável à consecução da sua atividade social.

Volta a pugnar pela realização de diligência fiscal e encerra requerendo o total provimento do Recurso.

Conforme o documento de fls. 1.344/1.345, no dia 23/11/2022 o PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem e a auditor estranho ao feito, para que fosse efetuada visita ao estabelecimento do sujeito passivo com vistas a apurar se o nitrogênio adquirido tem uso na selagem dos tanques de armazenamento dos produtos industrializados ou mesmo na selagem de tanques de matérias-primas ou utilidades.

Na informação de fls. 1.349 a 1.353, o auditor senhor Francisco de Assis B. B. de Carvalho assinala que o nitrogênio é usado na purificação de hidrocarbonetos, em purgas, dessorção da coluna de purificação de matérias-primas, resfriamento de pó enviado para a extrusora, transferência e alimentação de catalisadores, no meio reacional, inertização de linhas e equipamentos na etapa de extrusão e transferência de insumos para vasos de pressão, entre outras destinações.

Sobre se o nitrogênio é utilizado na selagem dos tanques dos produtos finais, a resposta é negativa, visto que os produtos acabados já se apresentam na forma de pó. Igualmente negativa é a resposta para a pergunta sobre se o nitrogênio é usado para a selagem de tanques de matérias-primas ou utilidades.

Entretanto, os catalisadores são muito vulneráveis a ataques de oxigênio e, por serem elementos importantes no processo de polimerização, precisam ser constantemente selados com nitrogênio para evitar contaminação e perda de eficiência, embora não haja medição do percentual deste uso.

O sujeito passivo se manifesta às fls. 1.360 a 1.374, criticando a atividade da Fiscalização, contrária ao entendimento deste Conselho, que glosou todo o crédito referente ao produto nitrogênio, integralmente utilizado em seu processo produtivo.

A JJF admitiu o direito de crédito de 96,9% do nitrogênio, tendo mantido a glosa de 3,1% (este último percentual é relativo às purgas em operações de parada para manutenção, evitando a criação de uma atmosfera explosiva).

O fiscal diligente se manifestou no sentido de que não há uso de nitrogênio em tanque de selagem, do que não discorda, mas ressalta que o referido item é utilizado nas mais diversas áreas da planta industrial de produção de polietileno, entrando em contato com o produto final como uma manta gasosa de proteção.

Toda a reação de polimerização da sua unidade fabril ocorre em meio gasoso, sob a presença constante de nitrogênio como gás principal, eis que indispensável para a inertização do meio reacional. A limpeza realizada por meio do nitrogênio é essencial, pois sem esta toda a indústria restaria inviabilizada.

Diante do que foi decidido pela Primeira Seção do STJ nos autos do EARESP nº 1.775.781, pugna pela oitiva da PGE/PROFIS sobre o assunto.

Tendo em vista as recentes decisões do STJ, no dia 17/06/2024 (fl. 1.458), a 1ª CJF deliberou por solicitar a opinião da PGE/PROFIS sobre a matéria.

No Parecer de fls. 1.470 a 1.475, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, cancelado pelo Despacho de fl. 1.476/1.477, a PGE/PROFIS consigna que o direito ao crédito se dá desde que:

- Os produtos/materiais adquiridos sejam consumidos ou desgastados no processo produtivo da empresa, mesmo que gradativamente.
- Haja comprovação da essencialidade dos produtos/ materiais na realização do objeto social, uma vez vinculados ao processo produtivo.
- Haja comprovação da essencialidade dos produtos/ materiais no processo produtivo do estabelecimento (objeto social), mesmo que consumidos ou desgastados gradativamente.
- Ocorra integração ou contato diretamente com o produto final, inclusive em linhas marginais, desde que os produtos/ materiais estejam comprovadamente vinculados ao processo fabril, com consumação ou desgaste imediato ou gradativo.
- É possível classificar o bem como do ativo permanente, desde que tenha sido adquirido para permanecer no estabelecimento por prazo indeterminado, devendo, ainda, serem observados o valor unitário e a vida útil.

VOTO

O pedido de manifestação da PGE/PROFIS foi atendido, conforme o Relatório supra.

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de nova diligência (duas já foram realizadas nesta instância), com fulcro no art. 147, I, “a” do RPAF.

O Recurso de Ofício resulta de ter sido julgada PARCIALMENTE PROCEDENTE a infração 02 e IMPROCEDENTE a infração 05.

Infração 02.

A utilização do crédito fiscal relativo à aquisição de mercadorias destinadas ao uso ou consumo poderá ocorrer na forma do disposto no artigo 33, inciso I, combinado com o artigo 20 da Lei Complementar 87/96.

No Recurso, defesa e nas manifestações do Fisco foram citados item a item, o que também farei, para facilitar a compreensão.

GÁS LIQUEFEITO DE PETRÓLEO (GLP): o argumento é de que é indispensável, sendo “consumido na geração de vapor”.

O GLP é inserido numa câmara de combustão de uma caldeira, em que, a partir de uma fagulha, ocorre a produção de chamas de altas temperaturas, ou seja, é transformado em energia térmica, que servirá para aquecer a água para transformá-la em vapor superaquecido, cuja utilização atua em linha direta na produção de PVC.

O vapor produzido acompanha, de forma conjugada e indissociável, o processo produtivo, estando na linha principal da produção, sendo o GLP a fonte da energia térmica que produz o vapor da linha de produção.

A este respeito, vejamos o que dizem as recentes decisões no âmbito do STJ:

STJ - AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL AgRg no AREsp 142263 MG 2012/0021774-3 (STJ) Data de publicação: 26/02/2013. Ementa: TRIBUTÁRIO. AGRAVO REGIMENTAL NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. ICMS. CREDITAMENTO. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS UTILIZADOS NO PROCESSO PRODUTIVO. POSSIBILIDADE. ART. 20, § 1º, DA LC 87/96. 1. O Superior Tribunal de Justiça consolidou sua jurisprudência no sentido de que, na vigência do Convênio ICMS 66/88, o produto intermediário para fins de creditamento exigia prova de que ele foi consumido imediata e integralmente no processo produtivo ou compusesse o produto novo. Precedentes: AgRg no Ag 929.077/SP, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 12/09/2008; REsp 850.362/MG, Rel. Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, DJ 02/03/2007. 2. A Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de que eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. 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. Recurso especial provido. (grifo nosso).

Fica evidenciado que o entendimento, no que diz respeito ao ICMS, quanto ao consumo imediato e também à necessidade de incorporação ao produto final, era decorrente da legislação anterior à Lei Complementar nº 87/96. Assim posto, deve o julgador, em cada lide, averiguar se o produto cujo crédito foi utilizado pelo contribuinte foi consumido no processo produtivo.

O GLP tem característica de essencialidade, ou seja, é condição *sine qua non* para a produção industrial, não faz parte do ativo da empresa, não se constitui numa mera peça de reposição em virtude do desgaste dos equipamentos envolvidos na produção, e embora não entre em contato direto com a matéria prima, é fonte de energia que por transformação, gera o calor que produz o vapor utilizado nas linhas principais da produção e não em linha acessória ou marginal, como é o caso do GLP utilizado para queima no *flare*.

No mesmo sentido posso invocar entendimento exarado pela DITRI, no Parecer 7.072/2015, de 06/04/2015, segundo o qual:

“o gás natural adquirido pelo estabelecimento industrial e utilizado como combustível na caldeira empregada para a geração de vapor e calor, indispensáveis para realização do processo industrial, se caracteriza como insumo do processo produtivo, gerando direito ao crédito na sua aquisição”.

Segundo o Parecer da procuradora Dra. Rosana Maciel Bittencourt Passos, devidamente convalidado pelo procurador-chefe, em resposta a questionamento acerca do tema em discussão (utilização de GLP para a queima e consequente produção de energia térmica na caldeira, com vistas à geração de vapor a ser utilizado no processo industrial e seu enquadramento como produto intermediário, e a possibilidade ou não de direito ao aproveitamento do crédito fiscal na sua aquisição):

“Que nessa esteira, parece imperioso reconhecer a legitimidade dos créditos fiscais utilizados pela autuada relativo às entradas de GLP, pois conforme assevera pela diligente da ASTEC, este gás está diretamente afetado ao processo de produção de tal maneira, que sem sua participação na geração de energia e vapor, não poderiam se desenvolver as diversas etapas da cadeia de produção de PVC. Que outra não foi a conclusão do parecer da DITRI/GECOT, citado na diligência, restando ali concluído que o gás utilizado se caracteriza como insumo do processo produtivo, gerando direito ao crédito, e ao final entende que o GLP não se subsume no conceito de material de uso e consumo do estabelecimento, sendo indevida a glosa do crédito fiscal assim como a cobrança de diferenças de alíquotas”.

MONÓXIDO DE CARBONO (CO): trata-se de produto utilizado no sistema de *kill*, como inibidor de reação, consumido integralmente no reator de polimerização, injetado para desativação do catalisador e parada de reação de forma segura.

O direito ao crédito fiscal é permitido.

O monóxido de carbono é utilizado para ‘apagamento’ da reação química, quando o grau de conversão de monômero em polímero atinge os níveis desejados, de forma que o polímero possa ser descarregado, como também utilizado em casos de emergência. Neste contexto, pela descrição da sua função no processo produtivo, será consumido, caracterizando-se como produto intermediário, com direito ao crédito fiscal relativo à sua aquisição.

DIÓXIDO DE CARBONO (CO₂): consoante a indicação de fl. 222, é utilizado “na etapa denominada passivação, para troca de tipo de catalisador, em que é injetado para desativação do catalisador presente no reator”.

Verifica-se a similitude de aplicação com a do monóxido de carbono, já analisado em momento anterior, o que o caracterizaria na condição de produto intermediário.

HIDROGÊNIO GASOSO: O recorrente alegou o seguinte:

“Ao serem removidas as impurezas, o hidrogênio gasoso é comprimido e alimentado nos reatores, tendo como função primordial o ‘controle do grau de crescimento das cadeias poliméricas através do mecanismo de transferência de cadeia e, consequentemente, controlar propriedades do produto final como, por exemplo, o

índice de fluidez' na produção do polietileno. Referido produto atua como autêntica matéria-prima, em contato direto com os produtos em fabricação, e nesse contexto, inegável o direito ao aproveitamento dos créditos de ICMS".

Corretamente, o autuante e a JJF concordaram com tal posição, acatando a arguição defensiva e retirando o produto da autuação.

NITROGÊNIO: na forma do documento de fl. 228, constam três tipos de nitrogênio, com suas respectivas aplicações no estabelecimento autuado:

- **Nitrogênio Gás Tubovia:** aplicado na área de utilidades, com função de inertização de equipamentos e gás de reciclo.
- **Nitrogênio Gasoso Líquido Vaporizado P1:** aplicado na área de utilidades, com função de inertização de equipamentos e gás de reciclo.
- **Nitrogênio Líquido Tanque Carreta:** aplicado na área de utilidades, com função de inertização de equipamentos e utilidades em geral.

Demonstrativo analítico da infração às fls. 194 a 202 em formato impresso, assim como em CD.

A empresa defende que o produto interfere e é utilizado na obtenção do produto final, o que ocorre com a maior quantidade entrada no estabelecimento, sobretudo aquele ingressado por tubovia, bem como que é usado como elemento de purga, em percentual bastante inferior.

Conforme o documento de fls. 1.344/1.345, o feito foi convertido em diligência para fiscal estranho ao feito, considerando que, no respeitante à desoneração de 96,9% dos valores relativos às aquisições de nitrogênio, o laudo técnico do IPT não informou a qual estabelecimento do autuado se referia. O autuante, na sessão anterior de julgamento (já em sede de segunda instância), disse que o laudo era antigo e referente a outra unidade da Braskem.

Foi solicitada visita às instalações físicas do recorrente, para que se verificasse se o nitrogênio tem o uso de selagem dos tanques, elaborando, caso necessário, novos demonstrativos, de acordo com a aferição do percentual utilizado na atividade citada (selagem).

Na resposta à diligência, de fls. 1.349 a 1.353, o auditor estranho ao feito senhor Francisco de Assis Belitardo de Carvalho assinala que o nitrogênio não é utilizado na selagem de tanques de matérias-primas ou de reatores. Entretanto, é usado na selagem de catalisadores, embora não haja na planta industrial qualquer instrumento de medição que possa aferir a quantidade ou percentual destinada a este fim. Obteve a informação no estabelecimento de que *"aproximadamente"* 37% do nitrogênio é destinado às áreas 5 a 8, onde se encontram os catalisadores: *"consequentemente, por fazer parte deste grupo, o consumo relativo aos catalisadores não possui medição"*.

Entretanto, à fl. 1.350, pontua que essa utilidade (nitrogênio) é usada nas mais diversas áreas da planta industrial, tais como:

- Purificação dos hidrocarbonetos não reagidos do produto final.
- Consumo durante as purgas para partidas.
- Dessorção das colunas de purificação de matérias-primas.
- Resfriamento do pó enviado para a extrusora.
- Transferência e alimentação dos catalisadores nos reatores.
- Uso no meio reacional.
- Inertização de linhas e equipamentos nas etapas de extrusão.
- Transferências de insumos para vasos de pressão.

O recorrente se manifestou às fls. 1.360 a 1.374.

Informou que a 2ª JJF, diante dos sólidos argumentos então expendidos, decidiu prover parcialmente a defesa para, dentre outras conclusões, admitir o direito ao crédito no percentual de 96,9% do nitrogênio adquirido, mantendo, por outro lado, a glosa relativa à parcela de 3,1% usada na planta fabril, destinada a expurgar o hidrogênio, o oxigênio e outros gases dos sistemas e

equipamentos, em operações de parada para manutenção, antes do retorno à operação, evitando a criação de uma atmosfera explosiva.

Anotou que o questionamento foi dirigido à Fiscalização para averiguar apenas duas etapas do seu extenso processo de industrialização (sem considerar os outros), em que pese tenha fartamente demonstrado que tal produto, como gás inerte, é usado em todo o procedimento fabril, inclusive como fluido de selagem e inertização em quase todas as etapas da cadeia de produção.

Na Nota de Esclarecimento de fl. 1.365, elaborada quando da diligência, o seu corpo técnico ressaltou que a unidade é totalmente dependente do nitrogênio, e que sem ele a industrialização não seria possível. Demais disso, já havia demonstrado que o nitrogênio, por ser inerte, é usado em todas as etapas produtivas, evitando contaminações e criação de atmosferas explosivas, entrando em contato com os produtos, criando uma manta gasosa de proteção.

Todas as reações de polimerização das plantas ocorrem em meio gasoso, com a presença de nitrogênio, cujas tubulações estão espalhadas na totalidade da área industrial.

O nitrogênio empregado nas funções acima especificadas corresponde a 96,9% do total adquirido, sendo essa a fração utilizada para tais fins.

Cerca de 37% do nitrogênio é destinada a áreas sem instrumentos de medição. As suas destinações estão nas planilhas de fls. 1.368/1.369. Tanto isso é verdade que, em referência ao estabelecimento fiscalizado, em outros Autos de Infração, os auditores apuram apenas cerca de 2% do total de aquisições de nitrogênio a título de crédito indevido, como naquele de nº 297515.0004/21-4.

Tendo em vista o fato de que na diligência solicitada por esta CJF não ter sido possível comprovar que o índice a ser deduzido do Auto de Infração é outro que não seja o de 96,9%, tendo sido mencionado pelo auditor estranho ao feito que – em conversa com o corpo técnico da empresa –, foi mencionado o percentual de 37%, sem qualquer base documental, mantenho a glosa decidida pela JJF, inclusive com base no princípio *in dubio pro contribuinte*.

De acordo com o que já se disse no parágrafo acima, o percentual 37% refere-se ao nitrogênio destinado às áreas sem instrumentos de medição.

As suas respectivas utilizações estão discriminadas nas planilhas de fls. 1.368/1.369.

Infração 05.

Demonstrativo analítico às fls. 234 e 235, englobando seis operações.

O contribuinte, na impugnação, ressaltou que, em relação a algumas notas fiscais arroladas na infração, conseguiu identificar Declarações Simplificadas de Exportação (DSE), que é o documento representativo de uma exportação de pequeno e médio valor estipulado pelo órgão regulador e normatizador em até US\$ 50.000,00, com procedimentos simplificados perante o SISCOMEX, conforme evidenciado pelo próprio nome.

Tal documento, que vigorou até 28/08/2018, quando foi substituído pela Declaração Única de Exportação (DU-E), ao ser elaborado e registrado, recebia numeração automática, única, nacional e sequencial, reiniciada a cada ano pelo SISCOMEX, sendo utilizado para bens contidos em remessa postal internacional ou encomenda aérea internacional, até o limite acima indicado em dólares americanos, ou o equivalente em outra moeda, sendo admitido o registro de DSE por solicitação, respectivamente, da ECT ou de empresa de transporte internacional expresso porta a porta (*courier*).

Indicou também a existência de Declaração de Despacho de Exportação (DDE), procedimento em que se verificam todos os dados declarados pelo exportador relativos à mercadoria, documentos e legislação, visando o desembaraço aduaneiro e a saída da mercadoria para o exterior.

O despacho é realizado por meio da Declaração de Exportação (DE) ou da Declaração Simplificada de Exportação (DSE), ambas registradas no Sistema Integrado de Comércio Exterior (SISCOMEX).

Vieram também aos autos a informação da existência de Registro de Exportação (RE), também vigente até 30/09/2018, quando foi substituído pela Declaração Única de Exportação (DUE).

No SISCOMEX, era o conjunto de informações de natureza comercial, financeira, cambial e fiscal que caracterizavam a operação de exportação de uma mercadoria e definiam o seu enquadramento.

Com elogiável diligência, o relator da instância *a quo* informou o seguinte:

“Como visto, os elementos e procedimentos apontados na impugnação estão submetidos ao crivo de controle do SISCOMEX, o que faz com que o argumento do autuante para a manutenção da autuação, ainda que diante da apresentação de tais provas, não me pareça o melhor deles, mesmo reiterando ser a averbação do Registro de Exportação uma forma de comprovação da realização de exportação, como firmado na informação fiscal.

Desta maneira, vieram aos autos trazidos pelo contribuinte autuado os seguintes documentos e respectivas operações correlacionadas abaixo.

Assim, às fls. 656 a 665 foram apresentados diversos documentos os quais passo a analisar, em sintonia com o demonstrativo elaborado pela autuada à fl. 304:

DSE 2160015618/3, constando em consulta realizada em 13/11/2018 ao SISCOMEX, a situação de “Emitido Comprovante de Exportação”, estando relacionada como documento instrutivo a Nota Fiscal 119.271, sendo transportador a DHL Express Ltda. (courrier), através de voo da Azul de número 8704, do qual consta, inclusive, o prefixo da aeronave que fez o transporte, sendo o conhecimento de transporte emitido em 04/02/2016, conforme fls. 656 a 660. Logo, a exportação se encontra devidamente comprovada, devendo o correspondente valor autuado ser retirado do demonstrativo.

Mesma situação do DSE 2160122558/8, que de acordo com consulta realizada ao SISCOMEX em 13/03/2018, tem como situação “Emitido Comprovante de Exportação”, fazendo tal documento aduaneiro menção à Nota Fiscal 128.366, transportada igualmente por via aérea, sendo o transportador a empresa DHL Express Ltda. (courrier), e seu destino o Uruguai. Assim, neste caso, devidamente comprovada a exportação, o que faz com que tal Nota Fiscal seja retirada do demonstrativo.

Por fim, foi apresentado o Extrato de Declaração de Despacho 2160862455/2, que em consulta datada de 21/11/2016 ao SISCOMEX, que através do Registro de Exportação 16/1757470-001, de fl. 664, informa apenas a situação de “Início de Trânsito” de dez “big bags” destinados à Argentina, fazendo menção às Notas Fiscais 134.399, 134.413, 134.414 e 134.422, bem como a informação de que as mercadorias se encontravam no Tecon Salvador, local do despacho, ainda que o embarque se desse no Porto de Santos, sem indicação de embarcação ou seu código, e com a data de validade do embarque de 17/01/2017, e observação de que o embarque se daria em 17/12/2016.

Esclareço que o Registro de Exportação (RE) deveria ser obtido previamente à Declaração de Exportação (DE) e ao embarque das mercadorias, havendo situações previstas em norma quanto à possibilidade de ser efetuado após o embarque das mercadorias, nos termos previstos no artigo 186 da Portaria Secex 23, de 2011.

Importante frisar que para cada código da NCM deveria haver um RE específico, sendo que as mercadorias classificadas em um mesmo código da NCM que apresentassem especificações e preços unitários distintos poderiam ser agrupadas em um único RE, independente de preços unitários, devendo o exportador proceder à descrição de todas as mercadorias, ainda que de forma resumida, consoante o teor do § 3º do artigo 184 da Portaria Secex 23, de 2011.

Quando da consulta ao RE no sistema era exibida na primeira tela a informação sobre a sua situação, que poderia ser uma das seguintes:

DEFERIDO: RE aprovado e liberado para a solicitação do despacho aduaneiro;

PENDENTE: Dependendo de autorização de algum órgão anuente envolvido na operação;

EM EXIGÊNCIA: Hipótese em que seria necessário o cumprimento de exigência pelo exportador;

VENCIDO: quando expirado o prazo para a vinculação do RE a uma Declaração de Exportação (DE);

CANCELADO: quando o RE tiver sido cancelado;

EM DESPACHO: RE já vinculado a determinada DE;

AVERBADO: RE vinculado a DE desembaraçada e com mercadorias embarcadas, com exportação comprovada e despacho concluído. (Grifei).

O RE poderia ser alterado em qualquer momento antes de se iniciar o procedimento do despacho aduaneiro (registro da DE). Entretanto, qualquer alteração submeteria o RE a nova análise, a qual possibilitaria, inclusive, implicar em novas anuências.

O RE igualmente poderia ser alterado após sua averbação, hipótese na qual o exportador deveria solicitar a alteração e aguardar a decisão dos órgãos envolvidos.

O prazo de validade do RE para início do despacho aduaneiro de exportação das mercadorias era de 60 (sessenta) dias contados da data do seu deferimento, de acordo com a redação dada pela Portaria SECEX 23, 2012).

A critério da SECEX, um RE poderia ter seu prazo de validade prorrogado, ou ainda, se vencido, ser revalidado.

Neste caso, na documentação apresentada, Registro de Exportação (fl. 664), consta a situação de "AVERBADO" o que, conforme visto acima, faz prova do efetivo embarque ou comprova a exportação".

Considerando a apresentação, pelo recorrido, para todos as notas fiscais arroladas, dos comprovantes das efetivas saídas para o exterior das mercadorias, a imputação mostra-se descaracterizada.

Recurso de Ofício Não Provido.

Passo ao mérito do Recurso Voluntário.

No tocante à infração 01, o recorrente sustentou e comprovou que a autuação recaiu sobre bens destinados à manutenção dos equipamentos do seu parque fabril, bens esses que integram o ativo imobilizado, fazendo jus ao crédito correspondente. Os itens listados nos levantamentos fiscais constituem-se em partes e peças empregadas em substituição a outras, essenciais para garantir a regularidade e a continuidade do processo fabril, ampliando a vida útil e preservando a integridade das máquinas, garantindo assim o funcionamento durante os ciclos produtivos.

A PGE/PROFIS se posicionou no sentido de que é possível classificar o bem como do ativo permanente, desde que tenha sido adquirido para permanecer no estabelecimento por prazo indeterminado, devendo, ainda, serem observados o valor unitário e a vida útil.

Concordo com a tese recursal, pois, de fato, são esses bens que garantem que a indústria prossiga em pleno e regular funcionamento, pelo menos por mais um ciclo produtivo, durante todo um novo exercício, quando não mais, fabricando os produtos afinal comercializados (item 14 do CPC 27).

Ainda de acordo com o Pronunciamento Técnico CPC 27, a entidade avalia todos os seus custos de ativo imobilizado no momento que eles são incorridos. Também incluem custos para adquirir ou construir um item do ativo imobilizado e os custos havidos posteriormente para renová-lo, substituir suas partes ou dar manutenção.

Na esteira do entendimento da PGE/PROFIS, cumpre registrar que uma parte dos bens fiscalizados apresentam valores vultosos, alguns deles de R\$ 47.801,54, conforme o extrato do livro CIAP de fl. 1.217.

Demais disso, alguns projetos de parada relacionam-se a gastos essenciais com a adequação da planta às normas regulamentadoras de segurança e meio ambiente, de cumprimento obrigatório.

Por isso, tenho como Improcedente a infração 01.

Foram contestadas e serão julgadas simultaneamente as infrações 02 e 04, tendo em vista a íntima relação entre ambas (crédito indevido e diferença de alíquotas). Uma vez reconhecido o direito ao crédito fiscal, afasta-se imediatamente a cobrança do diferencial de alíquotas. Todos os produtos em discussão, com efeito, são consumidos no processo produtivo, possuindo funções essenciais a este: biocidas, dispersantes inorgânicos, inibidores de corrosão, aminas neutralizantes, antipolimerizantes, antioxidantes, nitrogênio etc.

Alguns dos insumos glosados pela Fiscalização foram, por exemplo, produtos usados no sistema de água de resfriamento (para inibir corrosão), que percorre os trocadores de calor; nitrogênio líquido utilizado na purga de hidrocarbonetos; monoetilenoglicol e gás freon 22, empregados na etapa de recuperação de gases; hidrogênio cromatografia, utilizado no controle a tempo real da reação e, conseqüentemente, na qualidade dos produtos gerados; água desmineralizada, cujo uso mais comum é na etapa final de peletização (granulação) e saco plástico, material de embalagem indispensável à consecução da atividade social.

Na informação de fls. 1.349 a 1.353, o auditor senhor Francisco de Assis B. B. de Carvalho assinalou que o nitrogênio é usado na purificação de hidrocarbonetos, em purgas, dessorção da coluna de purificação de matérias-primas, resfriamento de pó enviado para a extrusora, transferência e alimentação de catalisadores, no meio reacional, inertização de linhas e equipamentos na etapa de extrusão e transferência de insumos para vasos de pressão, entre outras destinações.

Os catalisadores são vulneráveis a ataques de oxigênio e, por serem elementos importantes no processo de polimerização, precisam ser constantemente selados com nitrogênio para evitar contaminação e perda de eficiência, embora não haja medição do percentual deste uso.

A glosa de 3,1% do crédito de nitrogênio, mantida pela JJF, é relativa às purgas em operações de parada para manutenção, evitando a criação de uma atmosfera explosiva.

Restou comprovado por diversos meios que o nitrogênio é utilizado nas mais diversas áreas da planta industrial de produção de polietileno, entrando em contato com o produto final como uma manta gasosa de proteção.

Toda a reação de polimerização da unidade fabril ocorre em meio gasoso, sob a presença constante de nitrogênio como gás principal, eis que indispensável para a inertização do meio reacional. A limpeza realizada por meio do nitrogênio é essencial, pois sem esta toda a indústria restaria inviabilizada.

Como é cediço, a 1ª Seção do STJ firmou entendimento quanto ao conceito de insumo para fins tributários, ex vi do REsp nº 1.221.170, neste sentido:

“TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEQUINTE DO CPC/2015).

1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.

2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.

4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (...)”.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário (improcedentes as infrações 01, 02 e 04), devendo o órgão fazendário competente homologar os valores eventualmente reconhecidos e recolhidos. Portanto, o valor remanescente do Auto de Infração é conforme o demonstrativo abaixo:

INF	RESULTADO	VL LANÇADO	VL JULG-JJF	VL JULG-CJF	MULTA
01	PROVIDO/IMPROCEDENTE	179.393,17	179.393,17	0,00	-----
02	N.P.-PROVIDO/IMPROCEDENTE	1.183.393,17	113.743,34	0,00	-----
03	PROCEDENTE	151,95	151,95	151,95	60%
04	PROVIDO/IMPROCEDENTE	6.374,45	6.374,45	0,00	-----
05	N.PROVIDO/IMPROCEDENTE	65.987,65	0,00	0,00	-----
06	PROCEDENTE	17.354,87	17.354,87	17.354,87	-----
07	PROCEDENTE	15.540,79	15.540,79	15.540,79	-----
TOTAL		1.463.487,13	332.558,57	33.047,61	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279464.0005/18-0, lavrado contra **BRASKEM S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 151,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$ 32.895,66**, previstas nos incisos IX e XI do citado dispositivo legal, com os acréscimos previstos na Lei nº 9.837/05, devendo o órgão fazendário competente homologar os valores eventualmente reconhecidos e recolhidos.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS