

PROCESSO - A. I. Nº 269272.0001/11-1
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS (CONSÓRCIO BCAM 40)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0146-04/11
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 26/12/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0384-12/11

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÕES DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Restou comprovado que os créditos fiscais utilizados referem-se à aquisição de material de uso e consumo empregado no abastecimento de rebocadores e geração de energia elétrica que configura elementos de apoio na extração de petróleo e gás natural, vedado pela legislação do imposto. Também, o Regime Especial concedido prevê saída de produção sem débito do imposto e não há previsão de aproveitamento de créditos fiscais de outra natureza que não seja relativo à aquisição de ativos. Houve repercussão financeira do crédito fiscal utilizado indevidamente, mediante transferência para as empresas participantes do consórcio. Infração devidamente caracterizada. Não acolhida as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão da 4ª Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado para cobrar ICMS, no valor de R\$ 5.025.649,76 pelo cometimento da seguinte infração:

“Infração 01 – 01.02.02: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Utilizou crédito fiscal extemporâneo mediante lançamento efetuado no livro Registro de Apuração do ICMS referente ao mês de dezembro de 2008, de diversas notas fiscais relativas a material de uso e consumo (combustíveis), sendo que, além disso, as notas fiscais nºs. 143626, 142852, 147207, 145618, 149453, 152560, 150161, 153755, 154824, 160721, 157660 e 157037, referentes ao período de janeiro a março de 2007, não foram destinadas à autuação, mas ao estabelecimento da UN-BA, IE 02.604.576”.

O enquadramento da infração foi baseado no art. 93, inciso V, 1º e art. 124 do RICMS, com aplicação da multa de 60%, conforme disposto no art. 42, inciso VII, alínea ‘a’ da Lei 7.014/96.

Foi apresentada defesa tempestiva às fls. 113 a 125 e informação fiscal às fls. 223 a 228.

Após concluída a instrução, a 4ª JJF julgou procedente o Auto de Infração em epígrafe, conforme o seguinte voto, *in verbis*:

“VOTO

(...)

Quanto à apreciação se houve ou não utilização indevida do crédito fiscal, entendo que se trata do mérito da questão o que será apreciado no momento próprio.

Na defesa apresentada o impugnante solicitou a realização de perícia técnica ou diligências por estranhos ao feito para comprovar suas alegações. Conforme disposto no art. 150, II do RPAF/BA, a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada. Na situação presente foram juntadas ao processo cópias das notas fiscais e do livro de apuração do ICMS e não há necessidade de requisitar laudo “por pessoa com reconhecida experiência técnica na matéria questionada” para fornecer opinião ou dirimir dúvidas em relação aos documentos fiscais objeto da autuação. Por isso, indefiro o pedido de perícia ou diligência requerida, com base no art. 147, I, “a” e II, “b”, do RPAF/BA, tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide.

O Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal decorrente de aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Na defesa apresentada o autuado informou que efetuou lançamento extemporâneo de crédito fiscal do ICMS, comunicou à SEFAZ/SAT/COPEC, que pediu esclarecimentos e por entender não ter direito ao crédito fiscal, intimou-o para efetuar estorno e não o tendo feito culminou com a autuação.

A questão que se apresenta é que o autuado entende que o combustível objeto da escrituração de créditos fiscais configura insumos de produção e a fiscalização material de uso e consumo.

Pela análise dos elementos contidos no processo observo que há dois aspectos a serem considerados: primeiro a existência de um regime especial que estabelece regras específicas de crédito do ICMS para o estabelecimento autuado, e em segundo, as regras previstas na legislação do imposto.

Em relação ao primeiro, foi aberta a inscrição do consórcio de empresas Petrobrás S/A (35%), Manati S/A (55%) e Petroserv (10%), tendo sido concedido Regime Especial de acordo com o Processo 01469220061 (Parecer 1.343/06) juntado às fls. 132/135, disciplinando os procedimentos fiscais relativos a registros, apropriação, manutenção, transferências e compensação do ICMS, relativo à aquisição de bens de ativo, materiais de uso e consumo e insumos.

A Cláusula Terceira estabelece que as entregas de bens de ativo destinadas à filial consórcio são contempladas com diferimento do ICMS (art. 2º do Dec. 8.205/00-DESENVOLVE) e o Parágrafo Único determina que a transferência de créditos deve obedecer a critérios definidos em Regime Especial. Por sua vez, as Cláusulas seguintes estabelecem:

Cláusula Quinta – A partilha mensal da produção ensejará a emissão de nota fiscal de entrada pelas consorciadas, sem destaque do ICMS, proporcionalmente às suas participações no consórcio (com indicação do Regime Especial e Parecer DITRI/GECOT nº 1343/2006).

Pelo exposto, de acordo com o Regime Especial concedido, a saída de produção do estabelecimento autuado destinada à participação de cada um no consórcio ocorre sem destaque de ICMS, havendo previsão de transferência de crédito proporcional à aquisição de bens de ativo. Logo, se a produção do consórcio é transferida aos participantes sem débito do imposto é lógico que não há do que se falar em crédito de “insumos” para compensação, tendo em vista que não há previsão para utilização de crédito de tal natureza, ficando restrito à aquisição de bens do ativo.

No tocante ao segundo aspecto a ser considerado, constato que conforme demonstrativos e cópias das notas fiscais juntadas às fls. 8/79, em 03/02/09 o estabelecimento autuado comunicou à SEFAZ ter efetuado escrituração de crédito fiscal extemporâneo no valor de R\$5.025.649,74 em dezembro/08 (fl. 93) relativo à aquisição de óleo diesel marítimo no período de janeiro a dezembro/07. Em seguida a SEFAZ solicitou esclarecimentos, manifestou entendimento que a empresa não tinha direito à utilização do crédito fiscal, procedeu à intimação no sentido de que fosse feito estorno do crédito e como não foi feito, lavrou o Auto de Infração.

Conforme esclarecimento do autuado, os combustíveis adquiridos foram utilizados no abastecimento de rebocadores que servem de apoio para “transportar a plataforma, equipamentos de operação, produtos químicos, tubulação e suprimento”, por não ter espaço físico para armazenamento e também em “geradores de energia elétrica, acionamento de todo o maquinário e iluminação” da plataforma de exploração dos poços do campo petrolífero Manati.

Na defesa apresentada o autuado alegou que os combustíveis adquiridos foram tributados pelo ICMS e contribuiu para a realização de operações tributadas pelo imposto, sendo assegurado o direito ao crédito pelo princípio da não cumulatividade, não podendo se “restringir o exame da matéria à simples interpretação da lei ordinária estadual”.

Pelo exposto, considerando que a atividade econômica exercida pelo estabelecimento autuado é de extração de petróleo e gás natural, restou caracterizado que os combustíveis adquiridos foram utilizados para abastecimento de rebocadores que prestam atividade de apoio e geração de energia destinada à iluminação e outras atividades, logo não configuram matéria-prima ou produto intermediário consumido no processo de extração ou integre o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário, nos termos do art. 93, I, “b” do RICMS/BA.

Consequentemente, não se enquadrando como matéria-prima ou produto intermediário, fica caracterizado que os combustíveis adquiridos constituem material de uso e consumo, cujo crédito fiscal é vedado nos termos do art. 97, V, “b” do RICMS/BA, com relação ao período de aquisição (janeiro a dezembro de 2007) só estava autorizado a partir de 01/01/2011 (art. 33, I da LC 87/96; art. 29, §1º, I da Lei nº 7.014/96). Portanto, indevido a utilização do crédito fiscal.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade da lei ordinária estadual, ressalto que conforme disposto no art. 167, I do RPAF/BA, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual.

No tocante à utilização dos créditos fiscais relativos às notas fiscais n.ºs. 143626, 142852, 147207, 145618, 149453, 152560, 150161, 153755, 154824, 160721, 157660 e 157037, que foram destinadas a outro estabelecimento (IE 02.604.576), há vedação expressa na legislação estadual para a utilização de crédito fiscal (art. 97, V, do RICMS/BA) e sua regularização deveria ter sido feita mediante emissão de notas fiscais.

Da mesma forma, não pode ser considerado a alegação de que já tinha sido autuado o outro estabelecimento tendo em vista que o fulcro daquela autuação (utilização de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias destinadas a contribuinte diverso do indicado no documento fiscal) não guarda pertinência com a acusação contida nesta autuação de aquisição de combustíveis utilizados como material de uso e consumo e mesmo que fosse considerado como empregado no estabelecimento autuado é vedado à utilização do crédito fiscal no período fiscalizado.

Por fim, com relação ao argumento de que “não houve utilização indevida de crédito, mas apenas registro dos créditos para futura compensação, quando houverem saídas tributadas do estabelecimento, ou seja, há um crédito escritural de direito” e que “não houve repercussão financeira negativa para o sujeito ativo, eis que referidos créditos apenas estão declarados no registro fiscal do estabelecimento impugnante”, também não pode ser acolhida tendo em vista que ao contrário do que foi afirmado o crédito fiscal escriturado no mês de dezembro/08 de R\$5.025.649,77 (fls. 93/95) foi transferido logo no mês seguinte para as empresas participantes do consórcio mediante emissão de notas fiscais 22/27 totalizando R\$4.722.641,95 e saldo restante no mês de março/09 mediante emissão das notas fiscais 114/133 (fl. 102). Logo, o Estado da Bahia suportou a utilização do crédito indevido na compensação de operações subseqüentes tributadas, ou seja, houve repercussão financeira.

Além disso, convém ressaltar que a Câmara Superior deste Conselho no Acórdão CS 0039-21/09 deu provisão a Recurso de Ofício decidindo que, sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica.

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

Inconformado com a Decisão, o autuado interpõe tempestivamente Recurso Voluntário, às fls. 253 a 266, fazendo um breve relato dos fatos e do enquadramento da infração imputada.

Inicialmente esclarece que o Consórcio BCAM-40 é formado pelas empresas Petrobras S/A, Manati S/A e Petroserv, e foi constituído para pesquisar e explorar o campo petrolífero de Manati, na Bahia.

Afirma que o Consórcio requereu e foi deferido pelo Estado da Bahia o Regime Especial n.º 01469220061 para operacionalizar os benefícios do diferimento do ICMS. Este Regime Especial disciplina “o gerenciamento das operações, os procedimentos fiscais relativos aos registros escriturais, apropriação, manutenção, transferências e compensação do ICMS incidente nas aquisições dos bens do ativo fixo (partes e peças), materiais de uso e consumo e **insumos**” (grifo no original).

Diz protocolizou na SEFAZ/SAT/COPEC, sob o n.º 018522/2009-7, o Ofício 0007 em 03/02/09, comunicando a escrituração extemporânea de crédito fiscal de ICMS no valor de R\$5.025.649,74, relativo à aquisição de óleos combustíveis utilizados na exploração e produção de petróleo e gás do campo de Manati, mercadorias “**utilizadas como insumos de exploração e produção, cujo valor do imposto foi retido na origem**” (grifo no original).

Afirma que em 21/05/2009, a SEFAZ/BA emitiu o Termo de Intimação Fiscal (TIF) s/n.º, solicitando esclarecimentos sobre o processo de registro extemporâneo dos créditos fiscais de ICMS sobre:

- (i) aplicação dos insumos (óleos combustíveis) no processo extrativo/produtivo de Manati; e,
- (ii) insumos constantes das notas fiscais n.ºs. 143626, 142852, 147207, 145618, 149453, 152560, 150161, 153755, 154824, 160721, 157660 e 157037, referentes ao período de janeiro a março de 2007, que não foram destinadas ao estabelecimento autuado (CONSÓRCIO BCAM-40), mas ao estabelecimento da UN-BA, IE 02.604.576 (PETROBRAS/UNIDADE DE EXPLORAÇÃO E PRODUÇÃO DE PETRÓLEO E GÁS DA BAHIA).

Aduz que em 21/07/2009, o Consórcio atendeu ao mencionado TIF, mediante Ofício PETROBRAS/TRIBUTARIO/REG-I/BA - 505/2009, o qual foi protocolado sob processo SEFAZ/BA n.º 112068/2009-0, com todos os documentos anexados naquela oportunidade, mediante o qual prestou as seguintes declarações:

“(i) os produtos classificados como óleo diesel marítimo são considerados insumos do processo produtivo de plataformas e dos rebocadores, porque são utilizados na operação das máquinas e equipamentos de perfuração,

geradores de energia elétrica, acionamento de todo maquinário e iluminação a bordo da plataforma de operação do sistema de exploração dos poços do campo petrolífero Manati; e

(ii) os rebocadores de apoio servem para transportar a plataforma (reboque), equipamentos de operação, produtos químicos, tubulações e suprimentos, eis que a plataforma não tem espaço físico para armazená-los.”

Menciona que foi intimada novamente em 08/10/2010, por e-mail, mediante o Termo de Intimação s/nº – Processo nº 018522/2009-7, “*exigindo o estorno do crédito fiscal extemporâneo, por ter sido utilizado indevidamente no mês de dezembro de 2008, relativo ao ICMS do mês de outubro de 2010, registrado no Livro Registro de Apuração do ICMS, e o recolhimento dos acréscimos legais pertinentes*”.

Confirma que a administração fazendária esclareceu que a utilização do crédito fiscal extemporâneo foi tida como indevida, pelos seguintes motivos: “*os combustíveis indicados nas notas fiscais relacionadas não são considerados insumos, mas materiais de uso e consumo, cujo crédito fiscal somente será admitido a partir de 01/01/2011 de acordo como o art. 93, I, “b”, e V, “b”, e seu §1º, do RICMS/BA*” e que os rebocadores “*como afirmado pela empresa, servem de apoio à operação da plataforma, conseqüentemente não fazem parte do processo produtivo, logo o combustível utilizado para o seu abastecimento é consumido na atividade de apoio, não se configurando como matéria-prima ou produto intermediário*”. Já quanto às notas fiscais não destinadas ao estabelecimento, o motivo da inaplicabilidade do crédito fiscal extemporâneo se deu, pois “*algumas notas fiscais não eram destinadas ao estabelecimento em análise, IE 68.079.716, mas à UN-BA, IE 02.604.576, e a legislação estadual é taxativa quanto à vedação da sua utilização, mediante o art. 97, V, do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 6.284, de 14/03/2007*”.

Informa que no dia 04/01/2011 foi encerrada a Ação Fiscal no Consórcio denominado BCAM-40, em Manati, sendo lavrado o referido Auto de Infração e, que por discordar da infração, houve apresentação de defesa, com produção de provas documentais.

Em síntese, diz que alegou em sua peça defensiva: a) a nulidade do lançamento em face de que na data da ocorrência mencionada no Auto de Infração (31/12/2008) não houve utilização indevida do crédito fiscal e sim escrituração do mesmo; b) a necessidade de realização de perícia ou diligência para comprovar que na data acima mencionada não ocorreu a referida utilização do crédito fiscal; e, c) o insumo (combustíveis) utilizado faz parte da atividade desenvolvida e o direito ao crédito não pode ser negado e, que o tratamento fiscal adotado pelo autuado tem procedimento fixado no Regime Especial.

Comenta que mesmo com os argumentos aduzidos em sua defesa, a E. 4ª JF, julgou procedente o Auto de Infração, baseado nas seguintes motivações: i) o contribuinte entendeu e se defendeu e não vislumbra inobservâncias formais que conduzam à sua nulidade; ii) que a perícia deve ser determinada para esclarecer fatos, e que na situação presente foram juntadas ao processo cópias das notas fiscais e do livro de apuração do ICMS e não há necessidade de requisitar laudo; iii) que não há do que se falar em crédito de “insumos” para compensação, tendo em vista falta de previsão para utilização de crédito de tal natureza, ficando restrito à aquisição de bens do ativo; iv) que o crédito fiscal escriturado no mês de dezembro/2008 foi transferido logo no mês seguinte para as empresas participantes do consórcio.

Diz que o presente Recurso Voluntário visa à reforma da Decisão que denegou a nulidade do Auto de Infração, manteve a procedência da suposta infração, bem como negou a produção de prova pericial ou diligência.

Aduz em sede de preliminar a nulidade da Decisão por cerceamento de defesa uma vez que foi denegada a realização de perícia ou diligência como meio de prova da inocorrência da utilização do crédito fiscal na data apontada no Auto de Infração, citando o mandamento do art. 5º, LV da CF. Afirma que relator da Decisão combatida indeferiu o pedido diligência sob a alegação de que havia nos autos os elementos suficientes para a formação da convicção do julgador, e que assim procedendo houve mera presunção do fato, gerando inegável e grave prejuízo ao recorrente, caracterizando ataque ao princípio da ampla defesa, maculando de nulidade o ‘*decisum*’ em comento.

Na questão de mérito, expõe que a divergência quanto a natureza da mercadoria é o cerne da questão. Aduz que o Fisco visa *“desclassificar o crédito fiscal, sob o argumento de que o óleo combustível, objeto do crédito questionado, é material de uso e consumo do estabelecimento, negando-se-lhe, portanto, a qualidade de insumo - indispensável no processo extrativo/produtivo do Campo Petrolífero de Manati”*.

Explica que os referidos produtos nas notas fiscais são todos especificados na NCM 27101921, que se refere a ÓLEO DIESEL (combustível), utilizado no transporte marítimo das embarcações que dão apoio à Plataforma de Exploração e Produção e se consomem na geração de energia emergencial na própria plataforma. Portanto, afirma que são aquisições de material para uso e consumo do estabelecimento, sendo legal a apropriação dos créditos fiscais, pois são produtos indispensáveis ao sistema de exploração e produção petrolífera do campo de Manati.

Por outro aspecto, salienta que é infundada a afirmação do Fisco de que o recorrente utilizou referidos créditos fiscais. Neste sentido, diz que não era possível haver utilização do crédito em dezembro de 2008, pois não havia saídas tributadas da produção do campo da Manati, portanto, não havia como compensá-los com débitos do imposto inexistentes.

Fala também que a conduta fiscal do Consórcio decorreu de observância ao disposto no Regime Especial concedido pela SEFAZ/BA, no processo nº 01469220061, já que ele *“disciplina a obrigação do Consórcio quanto aos registros das compras de insumos e bens do ativo, o diferimento do ICMS, o critério relativo à transferência de créditos entre as empresas consorciadas, etc, dispõe regramento fiscal que não diverge do procedimento adotado pelo Autuado em relação ao registro dos créditos fiscais reclamados pelo autuante, objeto deste Recurso”*.

Com relação às notas fiscais supostamente destinadas a outro estabelecimento (n^{os} 143626, 142852, 147207, 145618, 149453, 152560, 150161, 153755, 154824, 160721, 157660 e 157037), explica que, em 26/02/2009, a UN-BA da Petrobras, filial 0236, IE: 02.604.576 foi autuado através do Auto de Infração nº 299904.0001/09-9, *“pela utilização indevida de créditos fiscais de ICMS decorrentes de mercadorias destinadas a contribuinte diverso do indicado nos documentos fiscais, referentes às aquisições de insumos do Campo de Exploração/Produção de Manati (Consortio BCAM-40)”*.

Propala em sua defesa que ***“referida autuação foi entendida pela Petrobras como procedente em razão da divergência de destinação das mercadorias, reconheceu a infração e efetuou o pagamento, conforme documentos anexos”***(grifos no original), conforme documento de fl 87.

Em decorrência deste fato, afirma que a SEFAZ-BA intimou o Consorcio BCAM-40, IE 068.079.716, para efetuar registros na escrita fiscal de notas fiscais de entradas e saídas de mercadorias, cujo destinatário fiscal, destacado no documento fiscal, era o estabelecimento da Petrobras/UN-BA, IE 02.604.576, cujas mercadorias se destinaram fisicamente ao Consorcio BCAM-40. Dispõe que a intimação foi acatada e os devidos registros na escrita fiscal do consorcio BCAM-40 foram efetuados, mesmo havendo divergências da destinação fiscal, como se verifica nos registros das Notas Fiscais n^{os} 001525, 001526, 001527 (fls. 203 a 205). Arremata sua tese dizendo que *“o estorno e quitação do ICMS efetuado pelo estabelecimento da Petrobras legitimou a operação de registro fiscal (apropriação) promovida pelo Consórcio BCMA-40”*.

Neste ponto, resume suas conclusões dizendo:

“a) primeiro, não houve utilização indevida de crédito na data da ocorrência registrada no AI, mas apenas registro escritural dos créditos para futura compensação, quando houverem saídas tributadas do estabelecimento, ou seja, há um crédito escritural de direito, cuja utilização, neste momento, é mera expectativa;

(...)

c) as atividades do estabelecimento são tipicamente de produção - geração de energia elétrica, o que o credencia ao aproveitamento dos créditos de insumos e do ativo permanente;

d) não houve repercussão financeira negativa para o sujeito ativo, eis que referidos créditos apenas estão declarados no registro fiscal do estabelecimento impugnante” (grifos no original).

Discorre sobre o direito do crédito escritural do ICMS, conforme Decisão do Supremo Tribunal Federal (STF) no RE 195.64; AgRg em AG 230.478-0- de 13.08.99.

Em seguida, explana sobre os requisitos necessários para que uma operação mercantil ou prestação de serviço dê direito a crédito do ICMS. Diz que *“se a operação que resultou na entrada da mercadoria ou recebimento do serviço foi tributada pelo imposto e se a mercadoria ou o serviço adquirido contribuirão, direta ou indiretamente, para realização de futuras operações ou serviços tributados pelo ICMS”* será inegável o direito a crédito do imposto.

Fala que o princípio da não-cumulatividade do ICMS não está restrito à simples interpretação da lei ordinária estadual, pois é uma questão jurídico-constitucional.

Dispõe que a autuação se equivoca em pretender classificar os insumos de produção do recorrente como matérias de uso e de consumo, sem direito a créditos fiscais, pois, as referidas mercadorias estão diretamente ligadas ao processo industrial ou de produção.

Por fim, requer o reconhecimento da nulidade do Auto de Infração ou, sucessivamente a declaração de inexistência de infringência, ou a declaração da insubsistência da pretensão fiscal.

A PGE/PROFIS, em Parecer opinativo de fls. 278 a 280, da lavra da ilustre procuradora Maria José Coelho Lins de A. Sento-Sé opina pelo não provimento do recuso voluntário.

Diz que o cerne da questão é a utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de matéria para uso e consumo do estabelecimento. Considera que não estão presentes argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão recorrido.

Ab initio, opina pelo afastamento das arguições de nulidades do Auto de Infração e da Decisão da JJF suscitadas pelo recorrente. Afirmar que a imputação fiscal está *“absolutamente clara, devidamente tipificada e alicerçada na legislação tributária estadual”*. Quanto ao lançamento, entende que foram atendidos os requisitos do art. 39 do RPAF/99, tendo sido preservados os princípios constitucionais da ampla defesa e do devido processo legal.

Diz que o indeferimento da prova pericial, feito pela 1ª JJF, foi correto e coerente, uma vez que, tal negativa está baseada no disposto do art. 147, incisos I e II do RPAF e, segundo os julgadores, estavam presentes no presente PAF elementos probatórios suficientes à formação do convencimento. Não concorda com a alegação de prejuízo ao direito de defesa, pois, ao seu ver, *“a negativa da produção de prova pericial está plenamente justificada, em face da ausência de necessidade de emissão de laudo técnico para esclarecer o fulcro da lide.”*

Lembra que o CONSEF não tem competência para julgar as arguições de inconstitucionalidade suscitadas pelo Recorrente, por força do art. 167, I do RPAF.

Quanto ao mérito, observa que o recorrente repetiu as mesmas teses levantadas na defesa inicial, sem que houvesse qualquer elemento probatório capaz de modificar o lançamento. Afirmar que restou *“comprovado que os combustíveis adquiridos foram utilizados para abastecimento de rebocadores que prestam atividade de apoio e geração de energia destinada à iluminação e outras atividades”* o que não representaria matéria prima ou produto intermediário consumido no processo de extração ou integrante do produto final na condição de elemento indispensável, sendo *“inexistente dúvida quanto à caracterização dos combustíveis como material de uso e consumo, cujo crédito está vedado”*.

Por fim, contradiz a tese do recorrente de mera escrituração e registro de créditos para futura compensação, visto que, o crédito fiscal escriturado em dezembro de 2008 já ter sido transferido para as empresas participantes do consórcio mediante emissão de Notas Fiscais nºs 22/27 e 114/113, não restando dúvida quanto à utilização indevida de crédito fiscal.

VOTO

O presente Recurso Voluntário visa reformar a Decisão de Primeira Instância que, por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe que imputou o uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento.

Como explícito na descrição da infração, o cerne da questão é saber se as mercadorias, no caso, óleo diesel marítimo e suas variantes, são ou não passíveis de utilização de créditos fiscais. Em outras palavras, qual seria a natureza jurídica-tributária deste combustível dentro da cadeia produtiva do recorrente? Devem ser entendidos como insumos ou material de uso e consumo?

Contudo, antes de me posicionar sobre o mérito, faço a análise das questões preliminares ou prejudiciais.

O recorrente argui em sede de preliminar recursal a questão de cerceamento do direito de defesa por ter sido denegado a perícia ou diligência como meio de prova da inocorrência da utilização do crédito fiscal na data registrada no Auto de Infração.

A Decisão da JJF bem colocou que, quanto à apreciação da utilização indevida ou não do crédito fiscal, o fato se confunde com o mérito da imputação tributária, não podendo ser analisada em sede de preliminar, devendo ser aventada em momento oportuno, ou seja, quando for tratado o cerne da questão. Neste ponto, procedo da mesma forma, postergando a análise deste tema para mais adiante, quando tratar sobre o mérito da infração.

Em relação à análise da necessidade ou não da diligência ou perícia, entendo que novamente a 1ª JJF acertadamente decidiu quando indeferiu do pleito, pois, também não acho ser necessária à determinação de diligência ou de perícia fiscal, uma vez que as provas trazidas aos autos (notas fiscais e livro de apuração do ICMS) são suficientes para o deslinde da questão (art. 147, I, 'a' do RPAF) e não é necessário o conhecimento especial de técnicos ou de reconhecida habilidade para dirimir dúvidas sobre tais documentos fiscais (art. 147, II, 'b', RPAF), respectivamente. Portanto, não há reparo a ser feito neste aspecto ao quanto decidido na primeira instância, sendo desnecessária a conversão do feito em diligência ou a requisição de perícia fiscal.

Em relação à arguição de inconstitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Depois de superadas as questões preliminares, volto atenção ao fulcro da infração.

Em síntese, o recorrente alega que o combustível utilizado (diesel marítimo e suas variantes) são insumos da atividade desenvolvida pela empresa e, o direito ao crédito de ICMS é legal, não podendo ser a ela negado. Além disso, diz que o tratamento fiscal adotado pelo recorrente, relativo à aquisição e lançamento em livros fiscais próprios de bens de ativo fixo, materiais de uso e consumo e insumos, está fixado no Regime Especial. A fiscalização defende que tais mercadorias são material de uso e consumo, sendo vedado o direito ao crédito.

Ao meu ver, entendo que a JJF fez uma análise acertada, abordando todos os aspectos da infração cometida, como também rechaçando todos os argumentos defensivos e concluído, acertadamente, pela procedência do Auto de Infração. Vejamos:

A primeira questão de mérito que a Decisão recorrida se debruça, é em relação ao Regime Especial concedido ao consórcio que explora o bloco BCAM-40. O Relator de primeiro grau demonstra que as regras específicas das cláusulas terceira 'caput', terceiro parágrafo e quinto do Regime Especial deferido ao consórcio, determinam a aplicação das regras do programa DESENVOLVE quanto ao diferimento do ICMS, mas devendo ser observados que *“a saída de produção do estabelecimento autuado destinada à participação de cada um no consórcio ocorre sem destaque de ICMS”* proporcionalmente às suas participações no consórcio, concluído que *“se a produção do consórcio é transferida aos participantes sem débito do imposto é lógico que não há do que se falar em crédito de ‘insumos’ para compensação, tendo em vista que não há previsão para utilização de crédito de tal natureza, ficando restrito à aquisição de bens do ativo”*.

Vale atentar que o parágrafo único da cláusula terceira somente autoriza a possibilidade de transferência de créditos do ICMS aos bens do ativo fixo, *in verbis*:

“A transferência de créditos do ICMS relativos às aquisições de partes e peças para formação de bens do ativo fixo pelas empresas contratadas deverá obedecer a critério definidos em Regime Especial específico, conforme previsão do art. 2º, IV, e §§3º e 4º do Decreto 8.205/02”.

Portanto, como não se trata de mercadorias destinadas ao ativo fixo, não há possibilidade de creditamento no bojo do Regime Especial concedido ao consórcio.

Já no que tange as regras gerais dispostas na legislação do ICMS, também não há respaldo legal os procedimentos e entendimentos adotados pela empresa. Ficou claro que a atividade principal do consórcio é a extração de petróleo e gás do bloco BCAM-40. A complexidade na realização desta finalidade é notória, porém, não vislumbro que o combustível utilizado nos rebocadores possa ser considerado insumo, mas bem de uso e consumo.

Por seu turno, aponto que não houve comprovação de que parte do combustível fora utilizado nas operações de máquinas e equipamentos de perfuração, geradores de energia elétrica para acionamento do maquinário e iluminação a bordo das plataformas.

Primeiramente ressalto que o ônus da prova é de quem alega, conforme princípio basilar do direito processual.

Desta forma, mesmo entendendo que em certas situações, como na utilização do combustível na operação de máquinas e equipamento para a perfuração e extração do petróleo e gás, haveria o direito ao crédito fiscal do ICMS, conforme art. 93, I, 'd' e 'e' do RICMS, a seguir colacionados, entendo que a parte não logrou êxito demonstrar que efetivamente utilizou as mercadorias como produto intermediário consumido no processo de extração.

“Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

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

(...)

d) de mercadorias a serem empregadas diretamente na geração de energia;

e) de mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis;”

Mesmo me filiando a corrente que entende ser possível o creditamento de ICMS no caso de energia elétrica utilizada no processo de industrialização, conforme posicionamento recente do STJ, considero, por analogia, a possibilidade de creditamento deste imposto quando da utilização de óleo diesel para geração de energia elétrica consumida diretamente na produção e extração do petróleo, bem como na manutenção nos equipamentos da plataforma indispensáveis para a consecução da finalidade da atividade do recorrente. Contudo, mais uma vez explico, que não foi demonstrada de maneira cabal se houve ou não destinação do combustível para referidas operações e em que quantidade.

Sobre a questão da possibilidade de creditamento de energia elétrica no processo produtivo, transcrevo jurisprudência recente do STJ:

“REsp nº 899.485 - RS

TRIBUTÁRIO – ICMS – CREDITAMENTO RELATIVO A ENERGIA ELÉTRICA E SERVIÇOS DE TELECOMUNICAÇÕES – ART. 33, INCISO II, "b" , E, INCISO IV, "A" N. 87/96 – POSSIBILIDADE. O contribuinte tem direito ao creditamento de ICMS se comprovar ter utilizado a energia elétrica "no processo de industrialização" ou ter utilizado serviços de comunicação na "execução de serviços da mesma natureza". Embargos de divergência providos. Embargos de divergência em REsp nº 899.485 - RS (2007/0274322-2) Relator :Ministro Humberto Martins”

“REsp 904082/SC

RECURSO ESPECIAL. TRIBUTÁRIO. IPI. NÃO- CUMULATIVIDADE. INSUMOS ISENTOS, NÃO-TRIBUTADOS OU TRIBUTADOS À ALÍQUOTA ZERO. DIREITO AO CREDITAMENTO. INEXISTÊNCIA. APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS GERADOS COM AQUISIÇÃO DE ENERGIA ELÉTRICA. POSSIBILIDADE. NOVEL ENTENDIMENTO DA PRIMEIRA SEÇÃO. PRESCRIÇÃO QUINQUENAL. DECRETO n.º 20.910/32.

(...)

3. A energia elétrica pode ser considerada como insumo, para fins de aproveitamento de crédito gerado pela sua aquisição, a ser descontado do montante devido na operação de saída do produto industrializado, desde que

comprovada sua utilização "no processo de industrialização". Precedente: (EREsp 899485/RS, Rel. Ministro Humberto Martins, Primeira Seção, julgado em 13/08/2008, DJ 15/09/2008)

(...)

7. Recurso Especial parcialmente provido, determinando o retorno dos autos ao Tribunal de origem para que analise as demais questões suscitadas. Recurso Especial nº 904.082 - SC (2006/0255851-5) Relator: Ministro Luiz Fux.

Contudo, como já dito antes, como não houve produção de prova pela parte interessada, que teve tempo hábil para comprovar as suas alegações, entendo que não cabe ao Fisco perquirir a realização de prova em favor de empresa com notória capacidade técnica e com vasta possibilidade de recursos, quiçá, maiores que o próprio Estado da Bahia na aferição destes questionamentos. Ademais, conforme consta no Parecer da Superintendência de Administração Tributária, acostado a fls. 87 e seguintes, do dia 14/01/2010, é informado que o recorrente foi intimada pela gerência de fiscalização de petróleo e combustíveis, em 27.08.09, a responder todas essas inquirições, *in litteris*:

"Qual a utilização de cada combustível relacionado nas notas fiscais constantes do processo em análise, óleo diesel marítimo, biodiesel B2 marítimo e marine gasoil, ou seja, qual combustível e em qual quantidade foi utilizado no abastecimento dos rebocadores, qual combustível e em qual quantidade foi utilizado no abastecimento dos rebocadores, qual combustível e em qual quantidade foi utilizado na operação das máquinas e equipamentos de perfuração, qual combustível e em qual quantidade foi utilizado nos geradores de energia elétrica, acionamento de maquinário e iluminação a bordo, etc?"

Aqui cabe uma ressalva. Consta na defesa e no Recurso Voluntário que esta comunicação foi recebida por email. Entendo que, mesmo adotando esse procedimento a princípio inválido, esta referida intimação foi convalidada, uma vez que o próprio recorrente faz menção expressa de seu teor, demonstrando ciência dos fatos alegados.

Deste modo, por entender que não houve comprovação de que as mercadorias eram insumos, mas sim de uso e consumo da empresa, corroboro com o posicionamento da 4ª JJF no que tange a impossibilidade de creditamento de ICMS na época dos fatos, por força do art. 93, V, 'b' do RICMS c/c o art. 33, I da LC 87/96.

"Art. 93. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subseqüentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

(...)

b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, 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"

Quanto à utilização dos créditos fiscais relativos às Notas Fiscais nºs 143626, 142852, 147207, 145618, 149453, 152560, 150161, 153755, 154824, 160721, 157660 e 157037, (fls 10 a 22) que foram destinadas a outro estabelecimento (IE 02.604.576), não vejo como afastar a incidência da norma contida no art. 97, V, do RICMS que veda expressamente a utilização de crédito fiscal, constatando acertada a Decisão de primeiro grau.

No que tange à alegação de coincidência de autuação, devido à utilização de crédito fiscal de ICMS referente às mercadorias destinadas à contribuinte diverso do indicado no documento fiscal (Auto de Infração nº 299904.0001/09-9, fls 177 e seguintes), entendo que não há conexão com o objeto dessa autuação de aquisição de combustíveis utilizados como material de uso e consumo. Naquele Auto de Infração, temos utilização indevida relativas a outras mercadorias como cloreto de cálcio, argila ativada a granel, baritina a granel, etc. Diga-se, mais uma vez, que temos estabelecimentos diferentes nos autos de infração em comparação e mesmo que fosse

considerado como empregado no estabelecimento autuado, a utilização do crédito fiscal no período fiscalizado estaria vedada.

Não posso concordar que, com o pagamento do referido Auto de Infração (nº 299904.0001/09-9) e com a suposta regularização da escrita fiscal de notas fiscais de entradas e de saídas de mercadorias junto ao Consórcio BCAM-40 (IE 068.079.716), o estorno e quitação do ICMS efetuado pelo estabelecimento da Petrobras (IE 02.604.576) legitimou a operação de registro fiscal de apropriação, promovido pelo Consórcio.

Também não são verdadeiras as assertivas de que *“não houve utilização indevida de crédito, mas apenas registro dos créditos para futura compensação, quando houverem saídas tributadas do estabelecimento, ou seja, há um crédito escritural de direito”* e que *“não houve repercussão financeira negativa para o sujeito ativo, eis que referidos créditos apenas estão declarados no registro fiscal do estabelecimento impugnante”*. Os documentos acostados às fls 93 a 95 comprovam que o crédito fiscal escriturado foi transferido em poucos meses para as outras empresas do Consórcio BCAM-40, conforme fls. 100 a 102, não observando o regramento pertinente disposto nas cláusulas quarta ‘caput’ e quarta parágrafo único do Regime Especial concedido, como bem demonstrou o Relator do acórdão de primeiro grau.

Ademais, friso que o Estado da Bahia suportou a utilização do crédito indevido na compensação de operações subsequentes tributadas das empresas consorciadas que apresentam sempre saldo credor, ou seja, houve repercussão financeira.

Por fim, quanto à questão do regramento do crédito escritural do ICMS, concluo que a o acórdão do STF trazido à baila não toca no centro da questão deste Auto de Infração, não devendo ser levado em consideração no deslinde do feito, mas somente como argumento retórico quanto à ocorrência ou não da repercussão econômica, o que, entendo eu, foi devidamente abordado pela Câmara Superior deste Conselho de Fazenda no Acórdão CS 0039-21/09, conforme já citado no acórdão ‘a quo’.

Pelo tudo quanto exposto, acompanho o entendimento da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão da 4ª JJF que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração em epígrafe.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269272.0001/11-1**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (CONSÓRCIO BCAM 40)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.025.649,76**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de novembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS