

A I. Nº - 269272.0002/12-6
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCELO MATTEDI E SILVA e JUDSON CARLOS SANTOS NERI
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 09/08/13

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0117-05/13

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** APROPRIAÇÃO DE CRÉDITO EM VALOR SUPERIOR AO DEVIDO SOBRE UMA ENTRADA SIMBÓLICA. Ficou demonstrada a utilização do crédito em valor superior ao que efetivamente deveria ser apropriado. Infração caracterizada; **b)** MATERIAL DE CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal relativo à material de consumo. Infração caracterizada. **c)** RELATIVO À NOTA FISCAL Nº 55.017, CFOP 2.5572. Infração caracterizada. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS DE SIMPLES FATURAMENTO. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Multa de R\$ 50,00. Infração caracterizada. 3. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIA SUJEITA A TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. Ficou demonstrado que parte das notas fiscais estavam escrituradas. Infração Parcialmente mantida. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração devidamente caracterizada. Indeferido o pedido de diligência e perícia. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 09/11/2012, reclama ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no total de R\$18.336.680,24, imputando ao sujeito passivo as seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado, referente a perdas decorrentes do processo de industrialização da N-Parafina, efetuado pela Empresa Carioca de Produtos Químicos S/A - EMCA, conforme demonstrado nos Anexos I e II. ICMS no valor de R\$1.993,47, multa de 150%;

INFRAÇÃO 2 – Descumpriu obrigação tributária acessória sem penalidade prevista expressamente na Lei do ICMS, no qual deixou de escriturar as notas fiscais de entrada de simples faturamento e retorno simbólico, conforme demonstrado no Anexo III. Multa fixa de R\$50,00;

INFRAÇÃO 3 – Deu entrada no estabelecimento de mercadoria (s) sujeita(s) a tributação sem o devido registro na escrita fiscal referente às notas fiscais emitidas pela Empresa Carioca de Produtos Químicos S/A - EMCA, conforme demonstrado no Anexo IV. Multa de 10% no valor R\$46.115,71;

INFRAÇÃO 4 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento referente a materiais não consumidos nos processos de

comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação nem integrantes do produto final, conforme demonstrativo Anexo V. ICMS no valor de R\$18.173.487,22, multa de 60%;

INFRAÇÃO 5 – 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 referente a materiais não consumidos nos processos de comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação nem integrantes do produto final, conforme demonstrativo Anexo VI. ICMS no valor de R\$113.767,53, multa de 60%;

INFRAÇÃO 6 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento referente à Nota Fiscal nº 55.017, CFOP 2.557, conforme demonstrativo Anexo VII. ICMS no valor de R\$1.266,31, multa de 60%.

O sujeito passivo, às fls. 359 a 389 dos autos, apresenta defesa impugnando o lançamento tributário.

Em seus argumentos reconhece a infração 2, cujo valor será recolhido e juntado aos autos. Requer que seja homologado o valor efetivamente recolhido.

Pede nulidade do Auto de Infração, afirmando que somente com o conhecimento de todas as informações que fundamentaram a autuação, é possível que o autuado apresente sua defesa. É providência indispensável, para que o indivíduo possa se defender, o conhecimento da imputação que lhe é feita. Sem o conhecimento de todas as circunstâncias que levaram à autuação por parte da Autoridade, não é possível advogar a inocência do autuado.

Afirma que a autoridade fiscal compilou diversas supostas infrações fiscais em um único Auto de Infração, o que dificulta, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação. Em razão da ampla gama de assuntos tratados, há dificuldade de o autuado compreender e ter conhecimento sobre todas as situações fáticas indicadas pelo Fisco.

Ademais, trata-se de infrações de diversas naturezas, envolvendo diferentes discussões e abordagens jurídicas, que dificultam a apresentação da impugnação administrativa.

Lembra que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado Bahia, no art. 123, prevê o direito do contribuinte fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal no prazo de 30 (trinta) dias. Devendo-se entender que tal prazo refere-se a cada lançamento tributário.

Afirma novamente que, no caso em debate, a autoridade fiscal procedeu ao lançamento de sete exigências fiscais diferentes, havendo, em verdade, sete autuações em um único Auto de Infração. Destarte, foi deveras incrementada a dificuldade de apresentação da respectiva defesa administrativa, uma vez que se faz necessário estudo de sete situações fáticas distintas, bem como a respectiva análise jurídica.

Nesta linha, de forma indevida foi limitado o direito do autuado a fruir do direito ao contraditório e ampla defesa, pois, além de dificultar o conhecimento dos fatos, inserindo diversas infrações em um único Auto de Infração, também dificultou a apresentação de defesa por envolver várias situações jurídicas.

Diante o exposto, é o caso de se proceder a anulação do Auto de Infração uma vez que houve nítida ofensa do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, pois foi limitado o direito à autuada de analisar os fatos e apresentar a respectiva impugnação.

Alega o direito constitucional e legal ao crédito de ICMS que versa o Auto de Infração sobre supostas irregularidades cometidas pela Impugnante em relação aos critérios de escrituração dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de insumos e bens do ativo permanente.

Disse que ao se examinar a questão do creditamento fiscal no ICMS, não se deve perder de vista que ele decorre de comando constitucional, especificamente do princípio da não-cumulatividade, estatuído na Constituição Federal – no caso do ICMS, no art. 155, §2º, I – sendo, assim, um comando ao qual estão submetidos, tanto o contribuinte, quanto o Estado.

Alinha considerações sobre o princípio da não-cumulatividade, destacando a sua previsão constitucional, bem como a alegação de que Constituição Federal não fez qualquer ressalva para os abatimentos.

Cita ainda questão bem esquematizada a estrutura jurídica da não-cumulatividade e do regime de aproveitamento de créditos, que, destaque-se, não tem natureza meramente tributária. Como bem acentuou Geraldo Ataliba (*“ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade”*, Revista de Direito Tributário n. 29-30, pag. 116).

Complementa que no mundo jurídico se vê a improcedência do Auto de Infração em tela, nesse ponto, uma vez que ele reclama, como indevido, o registro dos créditos relativo aos insumos e bens do ativo que adquiriu, *reclamação que o Impugnado faz sem base jurídico-constitucional e que se configura uma indevida restrição ao regime do creditamento, não admitida na Constituição Federal, que optou pelo regime financeiro, e não físico, para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade. O Impugnado, no Auto de Infração, desconsidera esse princípio, ou, então, os auditores que o lavraram não têm a exata noção jurídica (que se sobrepõe à econômica) desse princípio*. Transcreve também ensinamento Roque Carraza (*“ICMS”*, Malheiros Editores, 4ª edição, pag. 173).

No mérito da impugnação, em especial na infração 1, transcreve a imputação. Disse que ao tipificar a infração 1, Código 01.02.10, a autoridade fiscal afirmou que o autuado incidiu na transgressão prevista no art. 97, VII, do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia. Em razão disto, impediu o creditamento relativo à aquisição da N-Parafina, aplicando multa de 150%, prevista no art. 915, inciso V, do RICMS/BA e Art. 42, inciso V, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96.

Após análise feita pelos órgãos internos do autuado, constatou que houve creditamento indevido, contudo tratou-se de aquisição de bem sujeito ao estorno proporcional do crédito uma vez que houve sua perda ou deterioração durante o processo produtivo.

Desta maneira, a Autoridade Fiscal incidiu em equívoco ao afirmar que o autuado pretendeu tomar crédito relativo mercadoria que não entrou real ou simbolicamente em seu estabelecimento. Conforme foi levantado, o bem, objeto da aquisição que resultou em tomada de crédito, deu entrada no estabelecimento da contribuinte tendo se perdido ou deteriorado durante o processo produtivo.

Esclarece que ocorreu, em verdade, foi a ausência de estorno proporcional do crédito, o que sujeita o autuado à multa de 60%, conforme o art. 915, VII, “b” e não multa de 150%.

Portanto, a infração 1 deve ser revista para que se coadune aos dispositivos legais que regem a matéria, bem como à situação fática encontrada na atividade produtiva do autuado.

Na infração 3 – transcrita também – afirma que após análise detida do livro de Registro de Entradas (Filial UO-BA), cópia anexa, foram encontrados os registros das notas fiscais listadas abaixo, emitidas pela Empresa Carioca de Produtos Químicos S/A.

Desta forma, entendeu que este item da infração, conforme Notas Fiscais (2320 no valor da multa de 10% de R\$1.826,79 – exercício de 2010; 2080, 2081, 2132, 2133, 2134, 2147, 2149 e 2152 no valor total da multa de 10% de R\$14.485,80 e 2625, 2646, 2701, 2702, 2705, 2732, 2733, 2740, 2741 e 2742 no valor da multa de R\$17.720,22 – exercício de 2011) deverá ser objeto de revisão por este E. CONSEF.

Para as notas fiscais elencadas nos autos (4500, 4507, 4520, 4718 no valor de R\$3.489,05 – mês de março/2009; 162 e 341 no valor de R\$1.762,82 – mês de abril/2009; 938 no valor de R\$11,76 – mês de junho/2009; 2074, 2095, 2120, 2121, 2122, 2123, 2124, 2131 e 2148 no valor de R\$6.342,55 – mês de outubro/2009; 2224 no valor de R\$47,27 – mês de novembro/2009; 2626 e 2627 no valor de R\$429,45 – mês de dezembro/2009, totalizando no valor de R\$12.082,90), mesmo não sendo identificadas às respectivas escriturações nos livros de Registro de Entradas da Filial, reputa improcedente a autuação, visto que nesta operação é recorrente o cancelamento da nota fiscal pelo fornecedor, com o que se demonstra que o autuado não descumpriu a legislação.

Pontua que as notas fiscais da EMCA e os livros fiscais são necessários para comprovação dessas alegações estão anexados à presente defesa.

Quanto às infrações 4, 5 e 6 – insumos de produção. No tocante à infração 4, alega que não procede, pois a relação de materiais apresentada pelo fisco no Anexo V do Auto de Infração se refere a insumos essenciais nas diversas etapas das atividades desenvolvidas pela PETROBRÁS (exploração, desenvolvimento, produção).

Reitera que os produtos objeto da autuação são considerados insumos do processo de exploração e produção de petróleo e gás natural, desta forma é legítimo o direito ao creditamento do imposto pelo autuado.

Disse que a suposta infração, segundo apontado pelo Auditor Fiscal, tem supedâneo no art. 93, parágrafo 17 do RICMS. Assim, acaso a empresa autuada venha a ser compelida a efetuar o recolhimento referente ao suposto creditamento indevido, além de não se beneficiar da não cumulatividade, estará pagando em dobro o ICMS anteriormente recolhido.

Portanto, afirma que não houve afronta à estrutura do mecanismo de créditos e débitos de ICMS, não restando nenhum ônus para o ente estatal competente para o recebimento do respectivo imposto, ressalta que a estrutura normativa de débito e crédito relativa ao princípio da não-cumulatividade restou intocada.

Frisa que em razão da disposição prevista no art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, o mandamento da não-cumulatividade foi erigido à categoria de regra Constitucional, tal mecanismo constitui um sistema operacional que, antes de tudo, destina-se a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços, viabilizando uma melhor circulação da economia.

Pontua que a regra da não-cumulatividade não traduz sugestão ao legislador infraconstitucional, mas uma determinação que garante ao contribuinte o direito de crédito. O cumprimento à regra da não-cumulatividade não pode ser limitado nem pelo Legislativo, nem pelo Executivo.

Declara que ao disciplinar o “direito de abatimento”, o legislador infraconstitucional apenas poderá fixar os elementos necessários à operacionalização da não-cumulatividade, não sendo permitido a determinação de bens, produtos, mercadorias ou serviços que iram permitir, ou não, o crédito do imposto. Na mesma linha, o Legislador Complementar não poderá fracionar o direito de crédito a determinado período de tempo ou utilização.

Portanto, alude que não sendo permitido que legislador complementar restrinja o direito ao creditamento do ICMS, também não se admite que o RICMS/BA o faça. Não é possível que a sistemática da operação, por meio da criação do CIAP, limite o direito do contribuinte se creditar do ICMS.

Nesta linha, ainda que não tenha havido a identificação da nota fiscal da operação de aquisição do bem que garantiu o direito de crédito, deverá ser mantido o direito de creditamento do contribuinte.

Acrescenta que visando assegurar o direito subjetivo ao abatimento, o autuado criou a maneira mais justa e menos onerosa ao Estado para proceder ao respectivo creditamento, qual seja, efetuando o pagamento do ICMS relativo à transferência do bem e continuar a tomar o crédito relativo à operação anterior.

Portanto, o autuado procedeu de maneira correta, devendo ser reconhecido o seu direito ao creditamento do ICMS e a autuação julgada improcedente.

Destarte, pode-se afirmar que não houve creditamento indevido relativo ao ICMS incidente sobre a aquisição de bens considerados insumos de produção, apenas a maneira como se deu tal tomada do crédito é que foi feita de maneira incorreta, a qual beneficiou o próprio Fisco e não a empresa autuada.

Reporta que cercear o direito do contribuinte de tomar os créditos relativos à aquisição de bens considerados insumos de produção ofende frontalmente a dicção do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal, representando um desrespeito ao princípio da não-cumulatividade.

Diante o exposto, afirma que a atuação, neste ponto, e em relação aos valores a serem apurados por meio de perícia contábil, deve ser julgada improcedente, garantindo-se ao autuado o direito ao creditamento.

Na infração 5, neste caso específico das transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ressalta as lições do ilustre jurista ROQUE ANTONIO CARRAZZA (in ICMS, 9ªed, rev.e ampl., Malheiros Editores, São Paulo, 2002, p.37). Sobre o termo “circulação” o mencionado jurista ainda explicita que: *“É bom esclarecermos, desde logo, que tal circulação só pode ser jurídica (e, não, meramente física). A circulação jurídica pressupõe a transferência (de uma pessoa para a outra) da posse ou da propriedade da mercadoria. Sem mudança da titularidade da mercadoria, não há falar em tributação por meio de ICMS. Esta idéia, abonada pela melhor doutrina (Souto Maior Borges, Geraldo Ataliba, Paulo de Barros Carvalho, Cléber Giardino, etc.), encontrou ressonância no próprio Supremo Tribunal Federal”*.(ob.cit., p.36).

E, exatamente, segundo seu entendimento, porque não existe circulação nos casos de transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa é que o Colendo STF editou a Súmula nº 166, de 23/08/1996, segundo a qual: *“Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte”*.

Já quanto à definição de mercadoria, para fins de incidência do ICMS, não só o jurista supracitado, ROQUE ANTONIO CARRAZZA, como o Professor GERALDO ATALIBA (*“ICM sobre importação de bens de capital para uso do importador”*, RF 250:117-8, Rio de Janeiro, 1975), explicam com clareza sobre as questões.

Considerando os ensinamentos doutrinários e a Súmula nº 166 do STJ, consigna restar claro que meras transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa não constituem hipótese de incidência do ICMS, pois, neste caso, não há “circulação”, ou seja, mudança de titularidade de bens e também não há sequer “mercadoria”.

Aduz que as operações questionadas no Auto de Infração consistem em meras transferências de bens entre estabelecimentos da própria Impugnante, e a entrada desses bens no seu estabelecimento não autoriza a incidência do ICMS, pois inexistiu negócio mercantil, inexistiu circulação (mudança de titularidade), inexistiu mercadoria.

Discorre que a verdade é que a aquisição de bens (e não mercadorias, como quer o Fisco) destinados ao ativo fixo do estabelecimento está fora do âmbito de incidência do ICMS, sendo esse, aliás, o entendimento perfilhado pela mais autorizada doutrina (MACHADO, Hugo de Brito, in Aspectos Fundamentais do ICMS, Dialética, 1997, São Paulo, p.30/31 e CARRAZZA, Roque Antonio, ob. cit., p.40/42).

Complementa que não sendo devido o ICMS sobre a operação de aquisição de bens oriundos de outras unidades da Federação, para integrar o ativo fixo do próprio estabelecimento, **não há** que se falar em falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Com efeito, todas e quaisquer transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não podem ser oneradas com o imposto, nem com o diferencial de alíquota a elas pertinentes, segundo o entendimento jurisprudencial da citada Súmula nº 116 do STJ.

Afirma que não houve creditamento indevido relativo ao ICMS incidente sobre a aquisição de bens considerados insumos de produção, apenas a maneira como se deu tal tomada do crédito é que foi feita de maneira incorreta, a qual beneficiou o próprio Fisco e não a empresa autuada.

Na última infração, sexta, alega que após análise do produto (óleo Hidráulico) constante na Nota Fiscal nº 55.017 no livro Registro de Entradas da UO-BA, entende que a infração em referência não procede, pelos mesmos fundamentos expostos nas infrações 4 e 5, pois trata de insumo de produção.

Afirma que são bens indispensáveis ao processo produtivo, justamente por serem insumos de produção, não cabendo, também, se for o caso, o diferencial de alíquotas para essas aquisições, sob a alegação de serem bens de uso e consumo do estabelecimento.

Entende mais uma vez, que os autuantes incorrem em erro quanto à natureza e destinação dos produtos adquiridos pela Impugnante para a execução do seu processo produtivo, que, repita-se, não são materiais de uso e consumo do estabelecimento, mas sim propriamente insumos dos produtos finais da contribuinte.

Pontua que não pode ser admitida restrição ao crédito de ICMS pela aquisição desses insumos e, por consequência, não há diferença entre alíquotas internas e interestaduais a ser recolhida, justamente pelo fato de que as mercadorias adquiridas não se destinaram ao consumo do estabelecimento ou ao ativo fixo.

Assinala que tratando-se de creditamento fiscal, é indispensável situar-se a questão no mundo jurídico-constitucional, uma vez que o direito ao crédito decorre do Princípio da Não-Cumulatividade, não se podendo, portanto, restringir o exame da matéria à simples interpretação da *lei ordinária estadual*, como quer a fiscalização.

Registra que o princípio da não-cumulatividade está previsto na Constituição da República, em seu artigo 155, §2º, inciso I, segundo o qual compensa-se “*o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal*”.

Assim, entende ser importante destacar as considerações dos juristas GERALDO ATALIBA e CLÉBER GIARDINO (“*ICM – Abatimento Constitucional – Princípio da Não-Cumulatividade*”, Revista de Direito Tributário n. 29-30, p. 110/112) sobre a não-cumulatividade.

Alinha dever ficar assentado que estamos diante de matéria constitucional e sua interpretação não deve ser feita sob o manto da legislação ordinária. Isto porque o Princípio da Não-Cumulatividade é norma constitucional de eficácia plena, não dependendo de qualquer outro comando de hierarquia inferior para produzir efeitos.

Com isso estas considerações se prestam a questionar as legislações estaduais que, como a legislação do Estado da Bahia, restringem o alcance do princípio ora comentado, prevendo condições para o creditamento (compensação). A Constituição da República somente restringe o aproveitamento do crédito no caso de isenção ou não incidência, na operação seguinte (art. 155, §2º, II, “a”). Qualquer outra restrição exigida por legislação de hierarquia inferior não tem amparo na Constituição da República.

Reproduz sobre o assunto a lição dos Profs. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO E LUIZ FRANCISCO LIPPO (in “*A Não Cumulatividade Tributária*”, Dialética, p. 128/129).

Conclui-se que, por se tratar da questão do aproveitamento de créditos, não se pode perder de vista três pontos: primeiro, que ele existe para que se efetive o Princípio da Não-Cumulatividade do imposto, inscrito na Constituição da República; depois, que a Constituição, com exceção do disposto no art. 155, §2º, II, “a”, não estabelece qualquer restrição a esse regime de abatimento, não podendo fazê-lo lei complementar ou ordinária; por fim, deve-se sempre lembrar que o creditamento não é uma faculdade, mas um dever do contribuinte, pois “*o não aproveitamento dos créditos pelo contribuinte resultar-lhe-á um ônus indesejável. Mas onerará também e, principalmente, os preços, imputando à economia um prejuízo que a Constituição Federal reprime.*” (José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, ob. cit., p. 133). Nesta mesma linha, reafirma o ilustre jurista ROQUE ANTONIO CARRAZZA (in “*ICMS*”, Malheiros Editores, 9ª ed., ver. e ampl., p. 263, 2002).

Repete, por fim: *a legislação infraconstitucional não pode impor restrições ao creditamento, como fez o RICMS aprovado pelo Decreto nº 6284/97. Por esta mesma razão é que a Lei Complementar nº 87/96 e as demais que a alteraram (LC 92/97, LC 99/99, LC 101/2000 e LC 102/2000), corrigiram algumas das equivocadas restrições contidas nas leis estaduais, embora também*

tenham, sem legitimidade para tanto, fixado condições temporais e parcelamento para o aproveitamento desses créditos.

Assim, considera improcedente a referida infração, bem como as demais que vedam o direito de crédito do ICMS incidentes sobre os bens de produção.

Alega necessidade de produção de prova pericial e diligência, com efeito, dispõe o DECRETO Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999, que aprova o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF) que segundo o art. 150/II do RPAF, a perícia fiscal, ora requerida, se constitui na realização de vistoria ou exame de caráter técnico e especializado, determinada pela autoridade competente a fim de se esclarecerem ou se evidenciarem certos fatos, a ser efetuada por pessoa que tenha reconhecida habilidade ou experiência técnica na matéria questionada, o qual oferecerá afinal sua opinião, em face dos quesitos formulados.

Neste caso, de acordo com o art. 145 do RPAF, o interessado, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia fiscal, deverá, no pedido, fundamentar a sua necessidade, formular os quesitos a serem respondidos, sob pena de indeferimento de plano, podendo indicar, se preferir, seu assistente técnico, indicando sua qualificação e endereço.

Assim, diante da complexidade da matéria e da situação fática apresentada na suposta infração registrada no Auto de Infração ora impugnado, faz-se necessária à elaboração de prova pericial técnica.

Diante da previsão legal, requer a realização de perícia para os fins acima mencionados, cujo requerimento visa desconstituir as alegadas supostas *"indevida utilização de crédito fiscal e apropriação de crédito fora do prazo legal"*, objeto do presente Auto de Infração.

Reitera que caso não seja deferida a perícia fiscal, diante da previsão legal, requer a realização da diligência na forma prevista do art. 148/II – por auditor estranho ao feito, para, com a devida isenção, apreciar os fatos e documentos produzidos nesta impugnação, que visam desconstituir a suposta infração e respectiva multa, objeto do presente Auto de Infração.

Requer, portanto, que seja declarada a nulidade do Auto de Infração nº 269272.0002/12-6 em razão da ofensa aos princípios do contraditório e da ampla defesa. Na eventualidade de ser superado tal argumento, pugna-se que seja julgado improcedente o mesmo.

Protesta pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova documental, a pericial fiscal e diligência, reservando-se ao direito de nomear assistente técnico no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Os autuantes, às fls. 1.281 a 1.288 dos autos, apresentam a informação fiscal, descrevem a autuação, indicando novamente as infrações imputadas, juntamente com a peça defensiva do autuado.

Disseram que é incompreensível a alegação do autuado de desrespeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa, sob alegação do Auto de Infração conter infrações de diversas naturezas, envolvendo diferentes discussões e abordagens jurídicas, que dificultam a apresentação da impugnação administrativa. O Auto de Infração em análise só traz 6 (seis) infrações sobre apenas 3 (três) matérias, utilização indevida de crédito fiscal (Infrações 1, 4 e 6), diferença de alíquota (Infração 5) e falta de registro de notas fiscais de entrada (Infrações 2 e 3), as quais estão relacionadas – as infrações 1, 2 e 3 relacionam irregularidades nas operações com a Empresa Carioca de Produtos Químicos S/A – EMCA e as Infrações 4 e 5 são relativas às aquisições de materiais de uso e consumo indevidamente enquadrados como insumos.

Quanto ao requerimento de produção de prova pericial contábil e técnica ou diligência por fiscal estranho ao feito para desconstituir a *"indevida utilização de crédito fiscal e apropriação de crédito fora do prazo legal"*, entendem ser descabido, já que a matéria está bem apresentada nos demonstrativos que a acompanham.

Esclarecem que tem acontecido é a absurda falta de respeito do autuado com o julgamento administrativo, fazendo alegações sem provas, como a de que as notas fiscais relacionadas na

Infração 3 foram canceladas, ou indicando dispositivos diferentes dos elencados na autuação, como na Infração 4.

Na infração 1, alega o autuado que a *“Autoridade Fiscal incidiu em equívoco ao afirmar que o autuado pretendeu tomar crédito relativo mercadoria que não entrou real ou simbolicamente em seu estabelecimento. Conforme foi levantado, o bem, objeto da aquisição que resultou em tomada de crédito, deu entrada no estabelecimento da contribuinte tendo se perdido ou deteriorado durante o processo produtivo”*.

Afirmam que está equivocada alegação, em não entender que as transferências recebidas para industrialização pelo autuado (CFOP 1151), do material N-Parafina, sem transitar pelo estabelecimento da mesma, são remetidas simbolicamente à EMCA para industrialização (hidrogenação) com o CFOP 5924 *“Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente”*. Fisicamente o material foi remetido pelo fornecedor (no caso a RLAM) à EMCA.

Entende que as perdas decorrentes do processo de industrialização ocorrem na EMCA, que posteriormente devolve fisicamente o material já industrializado para o autuado. Como esse processo de industrialização e devolução é efetuado em etapas a depender da necessidade de utilização do material pelo autuado, pode envolver até três meses, após a apropriação do crédito, para que finde a devolução física do material.

Explica que o fato ocorrido é que houve uma apropriação de crédito em valor superior sobre uma entrada simbólica, entende que o correto seria apropriar-se do crédito quando do retorno da industrialização; ou que o estorno de crédito referente às perdas na industrialização fosse efetuado extemporaneamente e através de denúncia espontânea recolhesse a diferença de imposto com os devidos acréscimos moratórios. Desse modo, mantém a autuação.

No tocante à infração 2 reproduz que o autuado reconheceu integralmente a imputação.

Em relação à infração 3, disse que o autuado apresentou diversas notas fiscais que foram escrituradas nos exercícios de 2010 e 2011. Como foram comprovadas as escriturações destes documentos nos exercícios subseqüentes, foram excluídas dos demonstrativos.

Quanto às demais notas fiscais, embora o autuado alegue que *“mesmo não sendo identificadas as respectivas escriturações nos livros de Registro de Entradas da Filial, reputamos improcedente a autuação, visto que nesta operação é recorrente o cancelamento da nota fiscal pelo fornecedor, com o que se demonstra que o autuado não descumpriu a legislação”*, a empresa emitente dos documentos fiscais (EMCA), atendendo intimação datada de 22/01/2013, apresentou informação afirmando tratar-se de notas fiscais de faturamento, complemento de preço e perdas de processo. O autuado não se dispôs a verificar a verdade material, lançando meras conjecturas em sua defesa, tendo ficado comprovado que as notas fiscais não foram canceladas.

Portanto, foram retiradas dos demonstrativos as notas fiscais escrituradas nos exercícios seguintes e mantida a autuação quanto às demais notas fiscais.

No que pertine à infração 4, ressaltam que o seu enquadramento está previsto no Art. 93, V, “b”, do RICMS/BA vigente à época dos fatos, por se tratar de material de uso e consumo. Em nenhum momento a autuação se referiu a bens do ativo imobilizado, conforme enfatizado na defesa do autuado.

Asseveram que a atividade do Auditor Fiscal é vinculada e, desta forma, seguimos o disposto no RICMS/BA, vigente à época dos fatos, que, no § 1º do referido Art. 93.

Esclarecem que para utilização do crédito fiscal, é necessário que o material esteja vinculado ao processo e, além disso, que haja o seu consumo ou a sua integração no produto final resultante. Em nenhum momento o autuado trouxe prova do consumo ou da integração ao produto final de quaisquer dos materiais relacionados na autuação. E isso não ocorreu porque quanto mais livre de impurezas, melhor para o processo do petróleo. Os materiais elencados na autuação são

utilizados na retirada de impurezas, na conservação, manutenção e lubrificação de equipamentos e no tratamento de efluentes. Diante do exposto, mantém a autuação na íntegra.

Em relação à infração 5, frisa que esta infração é complementar da Infração 4: “o autuado não efetuou o pagamento do ICMS relativo ao diferencial de alíquota dos materiais de uso e consumo que recebeu, seja por transferência ou aquisição, em operação interestadual”. Portanto, mantém integralmente a autuação.

Por fim, na infração 6, no qual o autuado efetuou o crédito do imposto relativo ao material que ela mesma classificou como de uso e consumo. Em sua defesa, o autuado alegou ser insumo por se tratar de óleo hidráulico, contudo o óleo hidráulico é utilizado na lubrificação de sistemas hidráulicos de alta pressão, e, conseqüentemente, caracterizado como material de uso e consumo. Logo, mantém a autuação.

Pede pela Procedência do Auto de Infração.

Em nova manifestação do autuado, fls. 1.292 a 1.298, em especial, a infração 1, disse que após análise feita pelos órgãos internos do autuado, esta não nega que tenha havido creditamento fora do padrão regulamentar. Contudo, tratou-se de aquisição de bem sujeito ao estorno proporcional do crédito, uma vez que houve sua perda ou deterioração durante o processo produtivo.

Desta maneira, a Autoridade Fiscal incidiu em equívoco ao afirmar que o autuado pretendeu tomar crédito relativo mercadoria que não entrou real ou simbolicamente em seu estabelecimento. Conforme foi levantado, o bem, objeto da aquisição que resultou em tomada de crédito, deu entrada no estabelecimento da contribuinte tendo-se perdido ou deteriorado durante o processo produtivo.

Explica que o ocorrido, em verdade, foi a ausência de estorno proporcional do crédito, o que sujeitaria à Autuada a apenas à multa de 60%, conforme o art. 915, VII, “b” e não multa de 150%. Aliás, este foi o entendimento da E. 3ª JJF no julgamento do Auto de Infração 299904.0001/10-2, mantido pela Colenda 2ª Câmara deste Conselho no Acórdão CJF Nº 0234-12/11, cópias anexas.

Portanto, a infração 1 deve ser revista para que se coadune aos dispositivos legais que regem a matéria, bem como à situação fática encontrada na atividade produtiva do autuado.

Na infração 2, em relação às notas fiscais apresentadas na defesa e escrituradas no livro de Registro de Entradas do autuado, os ilustres Auditores convergiram no sentido de que a autuação é improcedente, prevalecendo, portanto, o pedido de revisão apresentado na tabela constante da fls. 14 da impugnação, relativamente ao valor de R\$ 34.032,81.

Pontua pela improcedência da autuação de R\$ 12.082,90, conforme tabela apresentada às fls. 15 da impugnação, porquanto as notas fiscais nela discriminadas, embora não identificadas na escrituração, se reputa a operações, nas quais é recorrente o cancelamento da nota fiscal pelo fornecedor, o que se demonstra que o autuado não descumpriu a legislação, de acordo com as Notas Fiscais da EMCA e os Livros Fiscais necessários para a comprovação dessas alegações, anexados à impugnação.

Na quarta infração, afirma que a fiscalização está equivocada porque a relação de materiais apresentada pelo fisco no Anexo V do Auto de Infração se refere a insumos essenciais nas diversas etapas das atividades desenvolvidas pela PETROBRÁS (exploração, desenvolvimento, produção).

No bojo da informação fiscal, em relação ao creditamento relativo a insumos, os Autuantes não contestam de que efetivamente se trata de insumos de produção, mas apenas alegam que referidos insumos não estão vinculados ao processo produtivo do autuado.

Frisa que os produtos objeto da autuação são considerados insumos do processo de exploração e produção de petróleo e gás natural e lhe são indispensáveis, desta forma é legítimo o direito ao creditamento do imposto pelo autuado.

Portanto, não procede a presente autuação ao exigir a cobrança de débito inexistente, reiterando-se todos os argumentos apresentados no bojo da impugnação, bem como o pedido de prova técnica pericial.

Afirmar que não houve creditamento indevido relativo ao ICMS incidente sobre a aquisição de bens considerados insumos de produção, mas tão somente a forma incorreta como se deu tal tomada do crédito, que, aliás, beneficiou o próprio Fisco e não o autuado.

Ademais, não se pode cercear o direito do contribuinte de apropriar-se dos créditos relativos à aquisição de bens considerados insumos de produção, sob pena de ofender-se frontalmente a dicção do art. 155, § 2º, I, da Constituição Federal e representar um desrespeito ao princípio da não-cumulatividade.

Já na infração 5, registra através de ensinamentos doutrinários e a Súmula nº 166 do STJ, resta claro que meras transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa não constituem hipótese de incidência do ICMS, pois, neste caso, não há “circulação”, ou seja, mudança de titularidade de bens e também não há sequer “mercadoria”.

Assim, daí porque as operações questionadas no Auto de Infração consistem em meras transferências de bens entre estabelecimentos da própria Impugnante, e a entrada desses bens no seu estabelecimento não autoriza a incidência do ICMS, pois inexistiu negócio mercantil, inexistiu circulação (mudança de titularidade), inexistiu mercadoria. Com efeito, todas e quaisquer transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não podem ser oneradas com o imposto, nem com o diferencial de alíquota a elas pertinentes, segundo o entendimento jurisprudencial da citada Súmula nº 116 do STJ.

Afirma que não houve creditamento indevido relativo ao ICMS incidente sobre a aquisição de bens considerados insumos de produção, pois, não sendo devido o ICMS sobre a operação de aquisição de bens oriundos de outras unidades da Federação, para integrar o ativo fixo do próprio estabelecimento, não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

No tocante à infração 6, explica que após análise do produto (óleo Hidráulico) constante na Nota Fiscal nº 55.017 no livro Registro de Entradas do autuado, entende-se que a infração em referência não procede, pelos mesmos fundamentos expostos nas infrações 4 e 5, pois trata de insumo de produção que são bens indispensáveis ao processo produtivo, justamente por serem insumos de produção, não cabendo, também, se for o caso, o diferencial de alíquotas para essas aquisições, sob a alegação de serem bens de uso e consumo do estabelecimento.

Mais uma vez, os autuantes incorrem em erro quanto à natureza e destinação dos produtos adquiridos pela Impugnante para a execução do seu processo produtivo, que, repita-se, não são materiais de uso e consumo do estabelecimento, mas sim propriamente insumos dos produtos finais da contribuinte.

Ratifica em todos os seus termos a Impugnação apresentada, especialmente para o fim de declarar a Improcedência do Auto de Infração em questão, nos moldes em que foi apresentada a impugnação.

Consta extrato, fls. 1.334/1.335, de pagamento em relação à infração 2, reconhece a imputação no valor de R\$64,19.

VOTO

O presente lançamento de ofício, ora impugnado, contempla seis infrações por descumprimento de obrigação principal e acessória, já devidamente relatadas.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, pela rejeição das nulidades arguidas pelo autuado, uma vez que: a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável; foi obedecido o devido processo legal, através do qual o impugnante exerceu a ampla defesa e o contraditório,

haja vista que o autuado obteve as peças necessárias a sua defesa, bem como foram obedecidos os prazos previstos legalmente e demais exigências formais. O sujeito passivo teve, inclusive, a oportunidade de se manifestar mais uma vez nos autos, após a informação fiscal, ampliando as suas considerações e arguições em relação a todas as infrações alvo da impugnação, bem como o sujeito passivo fora intimado de todos os atos processuais nos moldes contemplados no RPAF/BA. Assim, não vislumbro qualquer ofensa à ampla defesa e ao contraditório do contribuinte, cujo direito foi devidamente preservado.

Com fulcro no art. 147, inciso I, “a” e inciso II “a” e “b” do RPAF/99, indefiro a solicitação de diligência e perícia, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, a prova dos fatos não depende do conhecimento especial de técnicos, além de não serem necessárias outras provas a produzir. Cabe destacar que o nosso ordenamento jurídico elegeu como pilar o princípio do livre convencimento do julgador, cabendo a este o exame da necessidade da produção de prova técnica, prova do juízo, não havendo que se falar em cerceamento do direito de defesa. No presente caso os autuantes trouxeram os demonstrativos, planilhas explicativas de todas as infrações, bem como todos os esclarecimentos relativos à *”indevida utilização de crédito fiscal e apropriação de crédito fora do prazo legal”*, de forma a não restarem dúvidas a serem dirimidas.

Quanto à infração 1, conforme explicam os autuantes que as transferências recebidas para industrialização pelo autuado (CFOP 1151), do material N-Parafina, sem transitar pelo estabelecimento da mesma, são remetidas simbolicamente à EMCA para industrialização (hidrogenação) com o CFOP 5924 *“Remessa para industrialização por conta e ordem do adquirente da mercadoria quando esta não transitar pelo estabelecimento do adquirente”*. Fisicamente o material foi remetido pelo fornecedor (no caso a RLAM) à EMCA.

Efetivamente as perdas decorrentes do processo de industrialização ocorrem na EMCA, que posteriormente devolve fisicamente o material já industrializado para o autuado.

A devolução do material já industrializado pode ocorrer em até três meses, após a apropriação do crédito. Houve uma apropriação de crédito em valor superior sobre uma entrada simbólica. Em consonância com os autuantes o correto seria apropriar-se do crédito quando do retorno da industrialização; ou que o estorno de crédito referente às perdas na industrialização fosse efetuado extemporaneamente e através de denúncia espontânea recolhesse a diferença de imposto com os devidos acréscimos moratórios.

Verifico que a multa aplicada de 150%, com base no art. 42, inciso V, “b” da Lei nº 7014/96, cabe em razão da utilização indevida de crédito, quando a mercadoria não houver entrado real ou simbolicamente no estabelecimento ou o serviço não tiver sido prestado ao seu titular. No presente caso, houve a entrada simbólica das mercadorias, o que afasta a aplicação da aludida multa e em consonância com a Decisão da 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0234-12/11, sobre a mesma matéria e sujeito passivo, cabe a aplicação da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso VII, “a” da Lei nº 7.014/96.

Assim, considero procedente a infração 1, com a modificação da multa aplicada.

No tocante à infração 2 o sujeito passivo reconheceu integralmente a imputação, cabendo a sua procedência, já que foi exigida em consonância com o devido processo legal.

Em relação à infração 3, o autuado apresentou diversas notas fiscais que foram escrituradas nos exercícios de 2010 e 2011 que foram comprovadas as escriturações nos exercícios subsequentes. Esse fato comprovado ensejou a correta exclusão das aludidas notas fiscais da presente exigência tributária.

Em relação às demais notas fiscais, não foram *identificadas as respectivas escriturações nos Livros de Registro de Entradas da Filial, reconhecida pelo impugnante, contudo, apesar de alegado não consegue demonstrar improcedente o cancelamento da nota fiscal pelo fornecedor*. A empresa emitente dos documentos fiscais (EMCA), atendendo intimação datada de 22/01/2013,

apresentou informação afirmando tratar-se de notas fiscais de faturamento, complemento de preço e perdas de processo, tendo ficado comprovado que as notas fiscais não foram canceladas.

O autuante retirou dos demonstrativos as notas fiscais escrituradas nos exercícios seguintes e mantida a autuação quanto às demais notas fiscais que foram consultadas ao fornecedor e mesmo não comprovou os alegados cancelamentos.

Diante do exposto, a infração 3 fica mantida parcialmente, conforme demonstrativo às fls. 1289, no valor de R\$12.082,90, conforme o demonstrativo abaixo:

D.OCORRÊNCIA	D.VENCIMENTO	B.CÁLCULO	MULTA	VLR. JULGADO
31/03/2009	09/04/2009	34.890,47	10%	3.489,05
30/04/2009	09/05/2009	17.628,22	10%	1.762,82
30/06/2009	09/07/2009	117,59	10%	11,76
31/10/2009	09/11/2009	63.425,47	10%	6.342,55
30/11/2009	09/12/2009	472,72	10%	47,27
31/12/2009	09/01/2010	4.294,54	10%	429,45
TOTAL		120.829,01		12.082,90

No que pertine à infração 4, se tratar de material de uso e consumo e não de bens do ativo imobilizado referido na defesa do autuado.

Cabe razão aos autuantes quando afirmam que: *em nenhum momento o autuado trouxe prova do consumo ou da integração ao produto final de quaisquer dos materiais relacionados na autuação. E isso não ocorreu porque quanto mais livre de impurezas, melhor para o processo do petróleo. Os materiais elencados na autuação são utilizados na retirada de impurezas, na conservação, manutenção e lubrificação de equipamentos e no tratamento de efluentes.*

Não ficou demonstrado que tais produtos são vinculados ao processo produtivo do sujeito passivo e que haja o seu consumo ou a sua integração no produto final resultante, pelo contrário são utilizados na retirada de impurezas, na conservação, manutenção e lubrificação de equipamentos e no tratamento de efluentes, todos conforme a natureza de sua aplicação, destinados ao uso e consumo. Os separadores não se ajustam ao conceito de insumo, pois funcionam como filtros químicos, se aceites teríamos que acolher também os que exercem função semelhante, mesmo os filtros físicos. A argila também não integra o aludido conceito de insumo, pois funciona como facilitador para a extração do petróleo, quando represa a terra para facilitar a saída do petróleo, os lubrificantes e produtos para manutenção, da mesma forma, bem como os relativos a tratamento de afluentes ocorrem após o processo de extração. Decisões, nesse mesmo sentido de alguns produtos semelhantes estão contempladas no ACÓRDÃO 1ª JF Nº 0104-01/10 e 3ª JF, ACÓRDÃO JF Nº 0301-03/10, todos relativos ao mesmo sujeito passivo, quando tratam de inibidor de corrosão, engraxantes, tratamento de afluentes, lubrificantes e outros.

Diante do exposto, considero procedente a infração 4.

No que alude a infração 5, é uma consequência da infração 4, que identificou material de uso e consumo, quando a empresa lançava como insumo. A presente exigência é para reclamar o diferencial de alíquota dos materiais de uso e consumo que recebeu, constante da infração 4, seja por transferência ou aquisição, em operação interestadual.

Quanto ao entendimento do sujeito passivo, com bases doutrinária e jurisprudencial, citando o Superior Tribunal de Justiça (Súmula nº 166) que firmou entendimento de que “*Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadorias de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte*”, ocorre que o art. 12, I da Lei Complementar nº 87/96, e o art. 4º, I da Lei nº 7014/96, asseguram a ocorrência do fato gerador nas saídas de mercadorias de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular, conforme o art. 2º, I do Regulamento ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97 *in verbis*:

“Art.2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

I – da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular;”

Diante da procedência, da infração 4, com a demonstração de que se trata de bens de uso e consumo e não como insumo, cabe logicamente a manutenção da infração 5.

No que alude a infração 6, o sujeito passivo se apropriou do crédito fiscal relativo ao material por ele mesmo classificado como de uso e consumo. O Autuado alegou ser insumo por se tratar de óleo hidráulico, contudo, cabe óbvia razão ao autuante quando explica a sua utilização: *o óleo hidráulico é utilizado na lubrificação de sistemas hidráulicos de alta pressão, e, conseqüentemente, caracterizado como material de uso e consumo.*

A infração 6 é, portanto, procedente.

É importante destacar, ainda, que as Decisões judiciais e administrativas de outros órgãos, especialmente no que alude a Súmula nº 166 do STJ, não podem servir de amparo para alterar o entendimento aqui externado no presente voto, visto que as mesmas não vinculam o Estado da Bahia. Somente através de decisão judicial, no caso concreto em que o autuado seja parte, ou através de ação de efeitos “*erga omnes*”, a exemplo da ADIN, estará a Bahia obrigada a adotar posição distinta da externada no presente voto, assim como não cabe competência a esse Contencioso Administrativo para decretar a inconstitucionalidade de seus dispositivos, em conformidade com o art. 167, I do RPAF/BA, especialmente no que se referem as arguições de violação ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, que estão todas no campo da inconstitucionalidade.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, com o reenquadramento da multa na infração 1, de 150% para 60% - art. 42, VII, “a” - e com a redução da multa referente à infração 3, de R\$46.115,71 para R\$12.082,90, fls. 1289, conforme quadro abaixo:

INF.	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO (R\$)	VLR. JULGADO (R\$)	MULTA
01	PROCEDENTE	1.993,47	1.993,47	60%
02	RECONHECIDA	50,00	50,00	----
03	PROCEDENTE EM PARTE	46.115,71	12.082,90	----
04	PROCEDENTE	18.173.487,22	18.173.487,22	60%
05	PROCEDENTE	113.767,53	113.767,53	60%
06	PROCEDENTE	1.266,31	1.266,31	60%
TOTAL		18.336.680,24	18.302.647,43	

VOTO DIVERGENTE (Exclusão de parte das infrações 4 e 5)

No que pertine às infrações 4 e 5, peço vênica para discordar parcialmente do sr. Relator.

No item 4 do Auto de Infração foi imputado ao contribuinte a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo. Os materiais elencados na autuação foram utilizados na retirada de impurezas do petróleo, conservação, manutenção e lubrificação de equipamentos e no tratamento de efluentes.

A infração 5, por sua vez, compreende a cobrança do DIFAL (diferenças de alíquotas), sobre os produtos que foram objeto do estorno de créditos fiscais

De plano, nos chama a atenção o fato de que a glosa dos créditos fiscais recaiu sobre operações com produtos que tinham destinações completamente distintas nos processos de produção da autuada. No mesmo item os autuantes englobaram produtos diversos para fins também, diversos, compreendendo os processos de retirada de impurezas do petróleo cru; a conservação, manutenção e lubrificação de maquinários e equipamentos; e, o tratamento de efluentes.

Apesar desse agrupamento operado pelos auditores fiscais dificultar a redação do nosso voto na identificação de cada produto e respectiva utilização, a divergência, em relação à decisão proferida pelo sr. Relator, se circunscreve aos materiais (produtos químicos) aplicados no tratamento do petróleo cru para a retirada das impurezas, no processo que antecede o ingresso dessa matéria-prima na torre de destilação atmosférica.

Para se fazer uma avaliação do correto enquadramento tributário a ser dado aos produtos utilizados na retirada de impurezas do petróleo, entendo ser necessário discorrer, ainda que de

forma resumida, sobre algumas questões de ordem técnica. As considerações que aqui faço se encontram disponíveis na literatura especializada que trata do tema relativo aos processos de refino do petróleo.

Antecedendo o ingresso do petróleo cru na torre de destilação atmosférica, onde ocorrerá a primeira etapa de desmembramento em suas frações básica (gás combustível, GLP, naftas, querosene, óleo diesel, óleo combustível etc), é o mesmo submetido à operação de dessalinização, para remoção de sais, água e suspensões de partículas sólidas. Tais impurezas, se não retiradas, prejudicam sensivelmente o funcionamento da unidade de destilação.

Segundo os profs. Dr. Afonso Avelino Dantas Neto e Alexandre Gurgel Ph.D, da Universidade Federal do Rio Grande do Norte, na apostila “Refino de Petróleo e Petroquímica, baixada do “site”: www.nupeg.ufrn.br/curso_de_refino_de_petroleo_e_petroquimica.pdf, a presença desses contaminantes no petróleo podem causar vários problemas, tais como:

- a) liberação de ácidos, que provocam corrosão nos equipamentos e linhas da unidade;
- b) deposição de sais e sólidos em trocadores de calor e tubulações dos fornos, causando obstrução, redução da eficiência na troca térmica e superaquecimento;
- c) formação de coque no interior das tubulações de fornos e linhas de transferência catalisada pelos sais e sedimentos depositados.

Para que isso não ocorra, o óleo cru é submetido ao processo de dessalinização que consiste na extração de impurezas através da adição de uma corrente de água de processo que se mistura com os sais, sólidos e água residual contidos no petróleo. A mistura, após **contato íntimo com o petróleo**, é levada ao vaso de dessalgação, onde se dá a separação da fase aquosa contendo sais e sedimentos (coalescência e decantação das gotículas de água promovidas pela ação de um campo elétrico de alta voltagem).

Segundo os profs. Alexandre Szklo e Victor Cohen, no livro Fundamentos do Refino de Petróleo, 2ª edição, Editora Interciência, pag. 23, esta etapa prévia ao refino, busca minimizar o teor de umidade do óleo para menos de 0,3% e o teor de sedimentos para menos de 0,015%. Neste processo há também a remoção de alguns compostos organo-metálicos e sólidos suspensos que desativam os catalisadores usados nas operações subsequentes de refino. A dessalgação envolve a mistura de óleo com água (cerca de 3-10% do volume de cru), para dissolução de sais na água. Esta água é, então, removida do petróleo, primeiramente, através de processo químico (quebra de emulsões água-óleo) e depois pela separação através de processo elétrico (remoção de gotículas de água do óleo promovidas pela ação de um campo elétrico de alta voltagem).

Em síntese: o processo de dessalgação prepara a carga de óleo cru (petróleo cru) para ingresso na torre de destilação atmosférica, onde se dará a primeira fase de refino.

Como visto na descrição técnica acima, há um **contato íntimo** entre os agentes químicos utilizados no processo de dessalgação, que envolve a retirada de contaminantes da matéria-prima principal do refino (o petróleo cru).

Apesar dos produtos químicos utilizados na dessalgação do petróleo não se incorporarem aos produtos finais (derivados do refino), entendo que os mesmos preenchem os requisitos estabelecidos na norma contida no art. 93, inc. I, letras “b” e “e”, e o correspondente § 1º, do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação.

Vejamos então o teor dos dispositivos normativos citados:

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:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

(...)

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

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

I - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.

O refino do petróleo é uma atividade tipicamente de natureza industrial, que compreende diversos processos: destilação, craqueamento, hidrotratamento etc.

À luz das disposições do RICMS/97 que regulam o direito de aproveitamento dos créditos fiscais, positivadas no art. 93, § 1º, inc. I, letras “a”, “b” e “c”, verifica-se que há três condições básicas a serem preenchidas pelos contribuintes que exercem atividade de transformação industrial:

- 1) que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas ao processo de industrialização;
- 2) que sejam as mesmas consumidas no citado processo, **ou**;
- 3) que as mercadorias integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.

Há ainda uma quarta condição a ser preenchida: as saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização devem ser tributadas.

No tocante as condições 2 e 3, a partícula “**ou**” contida no dispositivo normativo transcrito, indica claramente que as mesmas não são cumulativas. O disjuntivo “ou”, posto na norma, gramaticalmente revela que devem estar presentes uma das duas condições, mas não as duas cumulativamente. Se a intenção do legislador fosse essa (condições cumulativas), teria utilizada no texto a partícula “e” (partícula aditiva).

Ademais, se as mercadorias adquiridas para uso nas atividades fabris tivessem que integrar fisicamente o produto final, para efeitos de concessão do direito ao crédito, as disposições relativas aos produtos intermediários perderia todo o sentido na norma. O conceito de produto intermediário alberga exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, como elemento indispensável, mas que não se integram ao produto final, salvo resíduos indesejáveis.

Por todo o exposto, entendo, reiterando o já afirmado acima, que os apesar dos produtos químicos utilizados na retirada de impurezas (dessalgação) do petróleo cru não se incorporarem aos produtos finais (os derivados do refino), os mesmos preenchem os requisitos estabelecidos nas normas contidas no art. 93, inc. I, letras “b”, e o correspondente § 1º, do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação. Por essa razão, devem ser mantidos os créditos fiscais apropriados pelo contribuinte em relação a essas mercadorias, por estarem albergadas no conceito de produtos intermediários do processo de refino do petróleo.

Nessa linha de entendimento cito como referência ou paradigma o voto proferido pela 1ª Câmara de Julgamento do CONSEF, no Acórdão nº 0200-11/10, que em decisão unânime, acolheu os créditos de ICMS em relação a diversas mercadorias utilizadas no processo de extração de granitos (substância mineral não metálica). Apesar da decisão se referir à atividade distinta do refino do petróleo, há um ponto comum, de ordem conceitual: em ambas atividades há produtos

que mesmo não se integrando produto final, figuram nos respectivos processos como elementos indispensáveis.

Observo ainda que para a determinação dos valores a serem excluídos nas infrações 4 e 5, seria necessária realização de uma diligência, questão ultrapassada na decisão do colegiado quando indeferiu, por maioria, o procedimento revisional.

Frente ao acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL das infrações 4 e 5.

Em relação aos demais itens da autuação, acompanho integralmente o voto do ilustre relator.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269272.0002/12-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.290.514,53**, acrescido das multas de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$12.132,90**, previstas no inciso IX e XXII, do mesmo diploma legal, alterada pela Lei nº 8.534/02, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados o valor efetivamente recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de julho de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO – JULGADOR/VOTO DIVERGENTE