

A. I. N° - 298937.0002/13-0  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS  
AUTUANTES - JOSÉ ELMANO T. LINS e JOSÉ ANTONIO S. SEIXAS  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 19. 05. 2014

### 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0086-01/14

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Os materiais em questão não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção. A forma de utilização ou funcionamento de cada material, cujo crédito foi objeto da glosa fiscal, foi cuidadosamente descrita pelos auditores possibilitando a discussão individualizada das operações por parte do contribuinte autuado, o que não ocorreu. Optou a defesa por uma impugnação generalista e alegar o pagamento relacionados às notas fiscais de aquisição dos bens, vinculadas às operações descritas, cujos créditos foram glosados. Precedentes CJF nºs 0079-11/05, 0071-12/05 e 0463/11/06. Infração caracterizada. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTA. FALTA DE PAGAMENTO DO ICMS. COMPRAS EM OUTROS ESTADOS DE BENS DE CONSUMO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias de bens destinados ao consumo, é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Infrações subsistentes. Negada a realização de perícia ou diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 18/12/2013 para constituir o crédito tributário, no valor de R\$ 10.745.288,22, em decorrência da apuração das irregularidades, assim descritas:

01. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, relativo a diversos materiais. Consta ainda DOC 01: Demonstrativo do crédito indevido de ICMS por produto – material de consumo. Período janeiro/dezembro 2011. Valor R\$ 10.740.157,62 e multa de 60%.

02. 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, relativo a diversos materiais. Conta ainda DOC 02: demonstrativo da DIFAL calculada sobre as aquisições de materiais de consumo lançados com crédito de ICMS. Período janeiro, julho/setembro, novembro e dezembro 2011. Valor R\$ 5.130,60 e multa de 60%.

O autuado, às fls. 98 a 114, apresenta defesa aduzindo a sua tempestividade e a apresentação em meio de dados, de acordo com o Regulamento do Processo Fiscal do Estado – RPAF BA (Decreto nº 7.629/99). Faz um resumo dos fatos e argui sobre o direito constitucional e legal de crédito de ICMS, anuindo que o Auto de Infração versa sobre supostas irregularidades cometidas em relação aos

critérios de escrituração dos créditos fiscais decorrentes das aquisições de insumos e bens do ativo permanente.

Argui que o crédito fiscal decorre do 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 o contribuinte e o próprio Estado.

Diz que a compensação de créditos prevista no mencionado dispositivo constitucional (para a qual a Constituição não estabelece qualquer restrição) significa que o contribuinte deve abater, dos débitos originários das suas operações, os créditos oriundos das operações anteriores. Sublinha que o abatimento não comporta restrições, porque a Constituição Federal não fez qualquer ressalva, inadmissível nem lícito que qualquer lei complementar ou ordinária o faça, em desacordo com aquele princípio inscrito na Carta Magna.

Transcreve, nesse sentido, a lição dos Profs. José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, no livro “A não cumulatividade tributária. Ed. Dialética, 1998, pgs. 122, 123, 126, 128 e 129”. Aduz que ensinamento transscrito do trabalho é preciso e tem-se bem esquematizada a estrutura jurídica da não-cumulatividade e do regime de aproveitamento de créditos, que, destaque-se, não tem natureza meramente tributária, como acentuou Geraldo Ataliba (“ICM – Abatimento constitucional – Princípio da não-cumulatividade”, Revista de Direito Tributário nº 29-30, pag. 116).

Diz que ao 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 Federal; - depois, que a Constituição não estabelece qualquer restrição a esse regime de abatimento, não podendo fazê-lo a 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, obra citada, p. 133).

Assevera que, vista a questão, assim, no mundo jurídico, já 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 feita 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. Vaticina que o princípio foi desconsiderado ou os Auditores que o lavraram não têm a exata noção jurídica (que se sobrepõe à econômica) desse princípio. Cita dessa feita a doutrina de Roque Carrazza.

Argumenta que, no mérito, a infração 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 argui que em razão da disposição (art. 155, § 2º, I, CF 88), 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.

Sendo uma regra constitucional, alerta, 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 iriam 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, 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.

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

Firma que não houve crédito indevido 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. Diz que procedeu de maneira correta, devendo ser reconhecido o seu direito ao crédito do ICMS e a autuação deve ser julgada improcedente. Diz que a atuação, neste ponto, e em relação aos valores a serem apurados por meio de perícia contábil, deve ser julgada improcedente, garantindo-se à autuada o direito ao crédito.

Na infração 02, alega que, no caso específico das transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, ressalta as lições, novamente, de Roque Carrazza, aduzindo que não existe circulação, nos casos de transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa e que o STJ editou a Súmula nº 166, de 23/08/1996.

Na definição de mercadorias, cita novamente ROQUE ANTONIO CARRAZZA e o Professor GERALDO ATALIBA. Definindo restar claro que meras transferências de bens entre estabelecimentos da mesma empresa não constituem hipótese de incidência do ICMS, pois não há “circulação”, mudança de titularidade de bens e também não há sequer “mercadoria”. Conclui que inexistindo negócio mercantil, inexistiu circulação (mudança de titularidade), inexistiu mercadoria.

Diz 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 (entendimento perfilhado pela mais autorizada doutrina). 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.

Argumenta a necessidade de produção de prova pericial e diligência, diante da complexidade da matéria e da situação fática apresentada na suposta infração registrada no Auto de Infração, ora impugnado. Reitera a necessária da elaboração de prova pericial técnica, cujo requerimento visa desconstituir a suposta indevida utilização de crédito fiscal e fazer a prova de que os produtos elencados no demonstrativo de débito anexo do Auto de Infração são indispensáveis ao processo produtivo do estabelecimento autuado.

Indeferida a perícia fiscal, 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.

Os autuantes, às fls. 198 a 202, dos autos apresentam a informação fiscal aduzindo que o uso indevido do crédito de materiais de uso e consumo pela Petrobras é procedimento recorrente, motivado por questões corporativas. Diz que o Auto 269139.0002/12-0 trata da mesma matéria, bem como, dos argumentos da informação fiscal e das diligências fiscais que foram realizadas em decorrência do Auto 299904.0004/09-8 lavrado contra Petróleo Brasileiro S/A (inscrição 02.604.576).

Quanto ao uso de crédito, dizem, a previsão encontra-se no art. 93, inciso I, alínea "b" do RICMS/BA, além do § 1º desse mesmo dispositivo de norma. Assim sendo, para que se tenha direito ao uso do crédito há que se verificar se o produto adquirido foi empregado no processo de comercialização, no processo de industrialização, ou de geração, de extração, de produção ou de prestação, ou se, ao contrário, foi utilizado ou consumido fora desses processos, e neste caso não dão direito a utilização do crédito.

A autuada argui que os produtos por serem insumos essenciais, nas diversas etapas das atividades desenvolvidas pela PETROBRAS (exploração, desenvolvimento, produção), dão direito ao crédito previsto. Dizem, contudo, que no levantamento da utilização dos materiais (fls. 9 a 67), fica evidenciado, dentre outras situações, a sua utilização para limpeza e conservação de equipamentos, caso dos desengraxantes, inibidores de corrosão e tratamento de efluentes. Aduzem que os produtos enumerados nesta infração, estando fora dos processos de industrialização, não integrarem o produto final (art. 93 do RICMS/BA), nem têm direito ao uso do crédito, por se enquadrarem como materiais de uso e consumo.

Dizem que, durante os trabalhos de fiscalização, procuraram identificar a utilização dos materiais tomados, equivocadamente, como insumos pela autuada, valendo-se das informações contidas na literatura técnica pertinente, informação dos fornecedores e da própria autuada (PAF 299904.0004/09-8), chegando à conclusão de que todos os materiais objeto da análise e que tiveram os créditos glosados, são materiais de uso e consumo, pois não estão vinculados diretamente ao processo de industrialização, não integram o produto final na condição de elementos indispensáveis ou necessários à industrialização dos produtos, servindo, estes materiais, dentre outras funções, para conservação dos equipamentos industriais e tratamento de seus efluentes industriais, nunca fazendo parte do processo de industrialização, nas condições previstas no Art. 93 do RICMS/BA.

Informam acerca da manifestação precedente desse Conselho nos Acórdãos CJF nºs. 0079-11/05, 0071-12/05, 0435-11/06 e 0463/11/06. Mantém a infração.

No que se refere à infração 02, informam que decorre da infração 01. O art. 624, parágrafo único, inciso I, alínea “b” e inciso II do RICMS da Bahia, que recepciona o Convênio ICMS 19/91, respaldam a autuação.

É o relatório.

## VOTO

O presente lançamento de ofício traz a exigência das 2 infrações descritas e relatadas na inicial dos autos por descumprimento de obrigação principal do ICMS, no total de R\$ 10.745.288,22.

Após a análise dos termos constantes na peça defensiva, concluo, de forma preliminar, que a descrição dos fatos e sua capitulação legal são condizentes com os fatos reais e com o direito aplicável, em obediência ao devido processo legal, permitindo-se ao impugnante o exercício à 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.

As questões que envolvem o princípio da não cumulatividade do ICMS, por se tratar de questão de mérito, serão apreciadas, no momento oportuno.

Com relação ao pedido de perícia fiscal, nos termos do art. 147, II, RPAF/BA, fica indeferido o pedido para a realização de perícia sobre a documentação fiscal do contribuinte, a fim de desconstituir suposta e indevida utilização de créditos fiscais, posto que tais exames independem do conhecimento especial de técnicos e podem ser feitos a partir dos elementos constantes dos autos, suficientes para o convencimento do relator.

O pedido de diligência fica igualmente indeferido, pois, desnecessária na verificação de fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal do próprio autuado, cujas provas devem ser juntadas pelo mesmo, nos autos, de acordo com art. 147, I, “b”, RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99. Ainda porque, diligência ou perícia fiscal não se prestam a trazer provas ao processo ou para suprir a prova mal formulada, incumbência que compete ao agente fiscal ou ao autuado. Livros e documentos contábeis e fiscais do próprio autuado que lhe sirvam de provas devem estar regularmente acostados ao PAF.

Saliento, ademais, o disposto no art. 142, do RPAF/99, ao alinhar que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha, importa em

presunção de veracidade da afirmação da parte contrária. Destarte, não há como o sujeito passivo transferir o ônus da prova, que lhe pertence, para o sujeito ativo, da presente relação jurídico-tributária.

*“Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.”*

A questão relativa à infração 01 tem como núcleo a arguição do autuado de que os produtos são insumos, contudo, não traz qualquer elemento ou informação técnica que descharacterize os aludidos produtos considerados como de uso e consumo pela fiscalização. À guisa de exemplo, os produtos em questão são o Cloreto de sódio, óleo lubrificante, hidráulico, graxa lubrificante, bauxita para poços bag, cloreto de cálcio, argila ativada viscosificante, sílica a granel, viscosificante para poços, emulsificante para poços, álcool etílico, cloreto de potássio, dióxido de carbono, baritina, carbonato de cálcio, hidróxido de cálcio, Carbonato de cálcio, detergentes para poços, Hidróxido de sódio, líquido fracionado concentrante, gelificante para agua, aditivo pozolânico, Borax, logística, parafina, HCL, ácido clorídrico, agente tixotrópico, vicon quebrador, persulfato de amônia, quebrador encapsulado, bactericida, Buffer, retardador accuset, CAT3 ativador, reticulador, gelificante para espaçadores, dispersante, surfactante, ativador SIST, dengrax, clay cote, surfactante para espaçadores, quebrador enzimático, espoleta sismográfica, retardador líquido, solvente, impermeabilizante, anti-espumante, controlador filtrado, aditivo para perda de circulação, aditivo para controlar, óleo diesel, parafina,

Analizando os mesmos, bem com as diversas decisões desse Conselho de Fazenda relativa à utilização de produtos dessa natureza, em que a mesma Petrobrás é sujeito passivo, conforme Acórdãos CJF nºs 0079-11/05 (infração 12), 0071-12/05 (infração 01), 0435-11/06 (infração 01) e 0463/11/06 (infração 01), cabe acolhimento as argüições dos autuantes quando afirmam que a utilização dos aludidos produtos visa promover a conservação dos equipamentos industriais aumentando, em tese, sua vida útil, tratamento da água a ser utilizada na planta industrial e tratamento de seus efluentes industriais (correntes residuais inservíveis, gasosas, líquidas ou sólidas), visando prepará-los para o descarte adequado e sem riscos ambientais, não correspondendo a qualquer atividade produtiva na qual sejam obtidas espécies novas.

Destarte, os materiais em questão, como ficou demonstrado, não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção, restando, assim, a sua destinação ao uso e consumo. A forma de utilização ou funcionamento de cada material, cujo crédito foi objeto da glossa fiscal, foi cuidadosamente descrita pelos Auditores Fiscais, possibilitando a discussão individualizada das operações por parte do contribuinte autuado, o que não ocorreu. Optou a defesa por uma impugnação generalista.

Alega ainda o autuado que, mesmo sem que tenha havido a identificação da nota fiscal da operação de aquisição do bem que garantiria o direito de crédito, diz que efetuou o pagamento do ICMS relativo à transferência do bem, a fim de assegurar tal direito.

Examinando os elementos processuais, não verifico presentes nos autos os comprovantes de pagamentos relativo às alegadas transferências como correspondentes ao direito ao crédito fiscal, segundo afirmação retro anunciada do próprio sujeito passivo. Inverosímeis as razões defensivas, mesmo porque, nas operações, objeto da presente autuação, não consta qualquer transferência entre bens do mesmo estabelecimento. Não observo igualmente qualquer pagamento relacionado às notas fiscais de aquisição dos bens, vinculadas às operações descritas, no demonstrativo fiscal, cujos créditos foram glosados, no presente processo administrativo fiscal – PAF. Mantida a infração 01.

Na infração 02, o sujeito passivo é acusado de deixar 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.

Argui o autuado que nas transferências de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, não existe circulação, conforme Súmula nº 166, de 23/08/1996, STJ. Argumenta 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 e não há falar em falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

O Auditor Fiscal identificou os materiais destinados ao uso e consumo do próprio estabelecimento, originados de outras unidades da federação, cujas notas fiscais alusivas às respecivas operações foram relacionadas no demonstrativo de fls. 68, no valor de R\$ 5.130,59.

Analizando as peças processuais e a legislação que rege à espécie, a diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas aquisições interestaduais de mercadorias destinadas para serem utilizadas como material de uso e consumo ou compor o ativo imobilizado do contribuinte adquirente. No Estado da Bahia, instituída a exigência na Lei 7.014/96 (art. 2º inciso IV), transcrição que segue, norma regulamentada pelo Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS /BA), vigente, na época dos fatos ocorridos, nos presentes autos.

O art. 2º inciso IV da Lei 7.014/96, assim define a ocorrência do fato gerador:

**IV**- da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto.

O art. 5º, I do RICMS-BA/97 define assim o momento da incidência, para efeito do pagamento:

I - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, quando destinados a uso, consumo ou ativo permanente do próprio estabelecimento;

O caso concreto trata da aquisição da parcela dos bens e materiais descritos na infração anterior, e que, após as discussões dos argumentos, tanto do autuado e dos Auditores Fiscais, tratadas anteriormente, entendo que os materiais identificado pela empresa autuado com o CFOP 2151, em realidade, se refere à aquisição interestadual de produtos destinadas ao consumo do estabelecimento e sujeitos à incidência do ICMS diferencial de alíquota. Infração 02, que resta também caracterizada.

Dante da exposição retro aludida, sou pelo PROCEDÊNCIA do presente Auto de Infração.

É o voto.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298937.0002/13-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.745.288,22**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de abril de 2014

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR