

PROCESSO	- A. I. Nº 299904.0004/09-8
RECORRENTE	- PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS (RPBA EST UNIF)
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0085-05/10
ORIGEM	- SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 11/03/2016

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0013-11/16

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Afastado a exigência fiscal relativo aos produtos intermediários que se desgastam de forma imediata no contato com os produtos finais. Mantido a exigência em relação a aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, que somente davam direito ao crédito a partir de 01/01/11, conforme legislação vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (2007/2008). Infração caracterizada. Reformada a Decisão recorrida de **Procedente** para **Procedente em Parte**. Recurso **PARCIALMENTE PROVÍDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, com base no art. 169, I, “b”, do RPAF/BA, contra a Decisão da 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 28/12/09 exigindo ICMS, no valor histórico total de R\$3.614.802,93, em razão de terem sido constatadas três infrações, sendo objeto do Recurso a infração 1, que acusa utilização indevida de crédito fiscal, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, com valor de R\$ 3.592.153,16 acrescido da multa de 60%.

Na Decisão proferida a 5ª JJF ressaltou que as infrações 2 e 3 não foram impugnadas, motivo pelo qual foram mantidas.

Afastou o pedido de revisão fiscal, por entender que não vislumbrava equívocos ou elementos de dúvidas que ensejam a necessidade de qualquer esclarecimento técnico, diante da exposição da matéria fática apresentada pelos autuantes e autuado, deixando entender que, de fato, os produtos destinam-se ao uso na manutenção, conservação e limpeza dos equipamentos, bem como no tratamento de efluentes, fundamentando que:

A lide reside no fato de que, apesar disso, o autuado sustenta que são produtos intermediários ou insumos, de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo, enquanto os autuantes os classificam como materiais destinados ao uso e consumo. Assim, não fariam jus ao crédito estabelecido no art. 93 do RICMS/BA.

Estabelece o inciso I do parágrafo 1º do citado artigo que a utilização do crédito está condicionada a que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; sejam consumidas nos processos ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Não resta dúvida de que os produtos utilizados na manutenção de equipamentos e no tratamento de efluentes, materiais sob análise, cujos créditos foram glosados, são destinados ao uso e consumo do estabelecimento, pois não afetam diretamente o produto acabado, por não serem consumidos nem integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à produção.

É necessário salientar que, tanto os materiais de consumo como os produtos intermediários, são consumidos pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é onde o consumo acontece: se o bem é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de

fabricação da indústria, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Observo que esse entendimento está perfeitamente de acordo com a definição que o RICMS/97 estabelece para as mercadorias de uso e consumo do estabelecimento (artigo 93, inciso V, alínea "b"): "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", o que é o caso dos produtos objeto da autuação, como explanado anteriormente, que não se consomem efetiva e diretamente no próprio processo industrial. Logo, é vedada a utilização do crédito, pois não se consideram consumidos imediata e integralmente tais itens no processo produtivo, nem tampouco integram o produto final.

Esse também é o entendimento já por diversas vezes manifestado neste Conselho, inclusive em lides das quais participou a sociedade empresária ora impugnante, conforme se verifica nos Acórdãos CJF 0079-11/05, 0071-12/05 e 0463-114/06.

ACÓRDÃO CJF Nº 0071-12/05. EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Não comprovado que os materiais são produtos intermediários que participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final, e indispensáveis à sua composição. Infração comprovada.

ACÓRDÃO CJF Nº 0079-11/05. EMENTA. ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) (...) b) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Vedada pela legislação estadual a utilização de crédito fiscal relativo ao material destinado ao uso e consumo. (...).

ACÓRDÃO CJF Nº 0463-11/06. (...). Conforme reiteradas decisões deste CONSEF, os produtos utilizados no tratamento da água de refrigeração, no controle do pH e para evitar incrustações e corrosões são classificados como materiais de uso e consumo, uma vez que não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção. É importante ressaltar que esses produtos quando utilizados no tratamento de efluentes são utilizados após o processo produtivo, quando é feito o tratamento dos resíduos decorrentes do processo fabril. (...). Dessa forma, as aquisições desses produtos, considerados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, não dão direito à apropriação do correspondente crédito fiscal, ao teor do disposto no art. 93, V, "b", do RICMS-BA/97. Somente a partir de 01/01/07, será permitida pela legislação tributária a apropriação desses créditos fiscais.

Por fim, consoante já se registrou nos argestos supra, não excede mencionar que a Lei Complementar nº. 87/96, alterada pela Lei Complementar nº. 122/06, no seu art. 33, I, prevê que as aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento somente darão direito de crédito a partir de 1º de janeiro de 2011. Esta determinação também foi recepcionada no art. 29, § 1º, II, da Lei Estadual nº. 7.014/96, e pelo art. 93, V, "b", do RICMS, aprovado pelo Decreto nº. 6.284/97.

Reputo caracterizada a infração 1.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, sendo que os valores já pagos devem ser homologados.

No Recurso Voluntário interposto (fls. 2167 a 2177), o recorrente ressalta a sua tempestividade, informa que na defesa reconheceu parcialmente a infração 1, na quantia de R\$ 2.329,37, admitindo ser materiais de consumo parte das mercadorias (fl. 2095), cujo valor foi recolhido.

Quanto aos demais produtos relacionados pela fiscalização, aduz que se trata de insumos ou produtos intermediários imprescindíveis ao seu processo produtivo, que autoriza o crédito fiscal, o que não foi acolhido pela 5ª JJF, motivo pelo qual merece reforma a Decisão proferida.

Preliminarmente suscita nulidade do Acórdão recorrido, sob alegação de que houve cerceamento do direito de defesa, tendo em vista que não foi intimada para replicar a informação fiscal e ter sido negada de forma imotivada a realização de perícia química para provar o alegado.

Ressalta que consta no relatório que os autuantes informaram que os produtos elencados são utilizados na limpeza, manutenção, conservação de equipamentos e tratamento de efluentes, de acordo com pesquisa em sites especializados de fornecedores e não integram o produto final.

Entende que ficou caracterizado que os autuantes aduziram fatos novos e que a constatação da real utilização dos materiais objeto da autuação só poderia ser feito mediante realização de perícia técnica, que foi negada e os autuantes não tem competência técnica para tal avaliação.

Requer anulação da Decisão e realização de perícia técnica.

No mérito, comenta o entendimento exarado no julgamento de que os produtos objeto da autuação não afetam diretamente o produto acabado, por não serem consumidos ou integrarem o produto final, mas que na realidade caracterizam-se como insumos ou produtos intermediários, conforme descrição abaixo:

- *BISSULFITO DE AMÔNIO* – sequestrante de oxigênio (*Transformar o oxigênio livre que possa existir na água produzida com petróleo em sal solúvel para evitar a agressividade corrosiva*);
- *PETROLAB C-400; TETRAHIB* – inibidores de corrosão (*injetado em fluidos como petróleo bruto contendo água ou gás úmido com agentes corrosivos como CO₂, H₂S e cloretos com o objetivo de inibir a corrosão interna dos equipamentos por onde fluem os fluidos citados, evitando poluição ambiental, perdas de produção, necessidade de substituição dos equipamentos e acidentes com vítimas se expostas a vazamentos com altas concentrações de gases tóxicos com o H₂S*);
- *DESENGRAX-1000* – desengraxante (*Remover/ligar superfícies sujas por petróleos ou derivados...*);
- *SEQUESTRANTE DE H₂S* – transformar o H₂S gerado pelas bactérias (*bactérias redutoras de sulfato*) em outro produto solúvel em água, eliminando as características corrosivas e tóxicas do mesmo. Estes sequestrantes são usados quando o tratamento com biocidas/bactericidas é inviável;
- *TETRACID G* – bactericida (*Matar colônias de bactérias existentes na água produzida com petróleo, pois as mesmas geram H₂S (tóxico e corrosivo)*).

Afirma que em se tratando de produtos indispensáveis ao processo produtivo, não de pode perder de vista o princípio da não cumulatividade do ICMS (art. 155, §2º, I da CF), que deve ser compensado no débito das operações subsequentes sem restrições. Cita doutrina e decisões administrativas, alertando que tem sido lavrado diversos Autos de Infração contra a empresa, a exemplo dos Autos de Infração nºs 281076.0002/99-0 e 298574.2000/06-8, cujo posicionamento do Relator e de um Conselheiro que proferiu voto divergente, fundamentou o direito de utilização do crédito fiscal, mas que foram votos vencidos.

Por fim, reitera a preliminar de nulidade suscitada, e se não acatada, que a autuação seja julgada improcedente a parte impugnada.

A PGE/PROFIS no Parecer de fls. 2184/2186, tece comentário sobre a autuação e quanto ao pedido de nulidade, diz que não deve ser acolhido tendo em vista que na informação fiscal não consta novos elementos probatórios capazes de ensejar a intimação ao sujeito passivo.

Também, que o indeferimento do pedido de realização de perícia/diligência não representa causa de nulidade pois foi apreciado pelo julgador a pretensão do recorrente e a desnecessidade.

No mérito, opina que os produtos glosados são destinados a manutenção de equipamentos e tratamentos de efluentes, não afetando direto o produto acabado (integrar/consumir), conforme entendimento pacificado nos Acórdãos CJF 0079-11/05 e CJF 0071-12/05. Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

A 2^a CJF determinou a realização de diligência fiscal (fl. 2188) no sentido de que fosse esclarecida a função de outros produtos relacionados no levantamento fiscal, que não consta em laudos e não foi objeto de explanação por parte da empresa que o fez exemplificativamente.

Os autuantes na 2^a informação fiscal (fls. 2192 a 2194) ressaltaram que durante a fiscalização consultaram a empresa quanto à utilização dos produtos e intimaram para tomar conhecimento de um demonstrativo prévio das infrações, coletando informações nos fornecedores.

Destacam que o autuado possui atividade de exploração e produção de petróleo, que compreende as fases de pesquisa, perfuração, completação, produção e tratamento dos produtos e efluentes.

Entende que as três fases iniciais são pré-operacionais, inexistindo produção, tendo glosado os créditos fiscais de ICMS (espoleta, dinamite/pesquisa, lubrificantes, argila e inibidores de corrosão/perfuração, bactericidas, aditivos e retardadores de pegas para pastas de cimentos e produtos para faturamento hidráulico e tratamento de ácidos/completação), com base no disposto

do art. 93, §1º, especialmente o inciso II e V, “b” do RICMS/97.

Nas fases de produção, afirmam que não consideraram os produtos que não são consumidos no processo e nem integram o produto final, a exemplo de produtos destinados a tratamento de efluentes e conservação de equipamentos, bem como os produtos que se agreguem a impurezas e retirados juntamente com elas, a exemplo do sequestrante de H2RS, inibidores de corrosão e incrustação e os desemulsificantes.

Também, glosaram os créditos fiscais relativos à aquisição de equipamentos de proteção individual, materiais de limpeza, manutenção de equipamentos, a exemplo de calças, óculos, acetileno para solda, anel de torque e desengraxantes.

Ressalta que não consideraram os créditos relativos as notas fiscais de complementação de preços, em razão de não ter sido informado pelo autuado.

Dizem que para atender a diligência fiscal, mais uma vez intimaram a empresa para descrever à utilização dos produtos relacionadas, mas não obtiveram êxito, restando três produtos sem identificação: EC-2; EC-6307 e US-40, tendo juntado às fls. 2195 a 2201, uma relação com indicação do material e a sua utilização.

O recorrente se manifestou acerca da diligência (fls. 2240 a 2244) e mais uma vez suscitou a nulidade da Decisão por não ter sido oportunizado se manifestar sobre a informação fiscal.

Afirmam que a diligência não altera em nada quanto ao direito do crédito fiscal, pontuando que os créditos glosados relativos a fases de:

- a) Pesquisa, perfuração e complementação, por entender que não há produção: Contesta que não há restrição de crédito quando as mercadorias adquiridas estiverem vinculadas a geração, extração (art. 20, §1º da LC 87/96), no caso extração de petróleo e gás;
- b) Produção (sequestrantes de H2S, inibidores de corrosão e incrustação, desemulsificantes), por não serem consumidos no processo ou integrar o produto final: refuta que são consumidos no processo produtivo e a LC 87/96 não estabelece restrição;
- c) Material de consumo [calça, óculos], já reconheceu na defesa;
- d) Desengraxantes que são utilizados na lubrificação de equipamentos: assim como os inibidores de corrosão, são consumidos no processo produtivo e não há restrição de utilização do crédito.
- e) Normal parafina: é um solvente químico utilizado como matéria prima na composição de fluído de perfuração de poços;
- f) EC-2; EC-6307 e US-40 são utilizados como agente de limpeza e solvência; aditivo para expansão do cimento e solvente, todos vinculados a atividade de extração/produção.

Requer o provimento do Recurso interposto.

A PGE/PROFIS no Parecer às fls. 2260/2261, comenta a diligência e manifestação do recorrente, e recomendou que fosse cientificado os autuantes.

A 2ª CJF, em pauta suplementar decidiu converter o processo em diligência aos autuantes (fls. 2264/2265), no sentido de que fosse feito um demonstrativo por mês, relativo aos produtos empregados nas fases de: pesquisa, perfuração, complementação, produção e tratamento.

Também de aquisição de equipamentos de proteção individual e de materiais de limpeza e manutenção dos equipamentos. E ainda, em que fase é utilizado a **parafina normal** e os produtos denominados EC-2; EC-6307 e US-40. Também, quanto a notas fiscais juntadas pela empresa.

Os autuantes prestaram a 3ª informação fiscal (fl. 2268/2272), ressaltam que não foi esclarecido pela empresa a utilização de big-bag, GBW-12CD, impaltone, MI gel, panavan, classificados como "outros".

Descrevem as atividades de pesquisa, exploração (perfuração) e completação;

Esclarecem que as notas fiscais complementares não foram objeto da autuação;

Que a parafina é utilizada na fase de perfuração, pré-operacional e (entendem) não gera crédito.

Quanto aos produtos EC-2 e US-40, não foram informados e o EC-6307 é utilizado na produção no "tratamento primário de gás".

Juntaram planilha sintética à fl. 2273 e 2299 e analíticas às fls. 2274/2298 e 2300/2322.

A empresa se manifestou às fls. 2326/2328, inicialmente reitera a nulidade da Decisão.

Quanto ao resultado da diligência contesta a exclusão dos créditos utilizados nas fases de pesquisa, perfuração e completação, sob o argumento de que não há produção, por entender que não há restrição de utilização do crédito relativo a mercadorias empregadas nas atividades de ... produção/extracção (art. 20, § 1º da LC 87/96), no caso, extração de petróleo e gás.

Reinforma as funções do EC-2; EC-6307 e US-40 e pede o provimento do Recurso interposto.

A PGE/PROFIS no novo Parecer às fls. 2332/2333, comenta o resultado da diligência e diz que as suas conclusões não são capazes de provocar modificação da Decisão recorrida, por entender que os produtos glosados não afetam de forma direta o produto acabado, por não serem consumidos e nem integrarem o produto final.

A 2ª CJF decidiu converter o processo em nova diligência fiscal (fl. 2336) para que os autuantes solicitassesem que o recorrente descrevesse a utilização dos créditos fiscais de produtos utilizados nas fases de *perfuração e completação*.

Os autuantes prestaram a 4ª informação fiscal (fl. 2340), dizendo que após ter sido intimado o sujeito passivo apresentou descrição da utilização dos produtos (fl. 2352).

A 2ª CJF decidiu converter o processo em nova diligência (fl. 2356), para elaborar demonstrativos relativos a produtos utilizados nas fases de:

1. Perfuração: fluidos de perfuração; faturamento hidráulico;
2. Completação: produtos utilizados após a fase de perfuração de poço (revestimento), deixando em condições de operação (não considerar anti-corrosivos);
3. Produção: produtos químicos aplicados no tratamento do petróleo cru, a exemplo de emulsificantes.

Os autuantes prestaram a 5ª informação fiscal, ressaltando que após terem elaborados os demonstrativos acostados aos autos (fl. 2361 a 2372), forneceram cópias ao autuado.

Cientificado do resultado da diligência fiscal (fl. 2373), a empresa se manifestou sobre a mesma (fls. 2376/2383), inicialmente reitera a nulidade da Decisão, reapresenta os termos da defesa indicando a função dos produtos que no seu entendimento são intermediários utilizados no processo de produção (fases) de petróleo e gás.

Afirma que é legítimo a utilização do crédito fiscal ao teor do art. 93, I, "b" cc o art. 97, "c" do RICMS/97.

Ressalta que o Convênio ICMS 66/88 (art. 31, III), restringia a utilização do crédito fiscal relativo a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam nele consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição, porém o mesmo foi revogado pela LC 87/96, a qual estabeleceu regra mais ampla para permitir o uso de crédito de mercadorias adquiridas, desde que vinculadas à atividade do estabelecimento, independentemente do seu consumo imediato no processo produtivo ou integração física na condição de elemento indispensável no produto final.

Neste sentido, colaciona a Decisão proferido pela Segunda Turma do STJ no REsp 1175166/MG (fl.

2380), que trata de aquisição de insumos utilizados na prestação do serviço (peças para os veículos utilizados no transporte interestadual e intermunicipal), além dos que já tinha sido admitido pelo TJ/MG (combustível, lubrificante, pneus, câmaras de ar e material de limpeza, por estarem previstos expressamente no art. 66, IV, do Regulamento do ICMS mineiro).

Reafirma que a LC 87, de 1996, faz referência a insumos, permitindo o crédito de todo e qualquer insumo do processo produtivo (Art. 2) cuja restrição se dá apenas para bens alheios à atividade do estabelecimento (§ 1º) e uso ou consumo (art. 33, I) que remete para 1º/01/2020.

Salienta que os produtos objeto da autuação integram o custo do produto final e deve ser garantida a regra da não cumulatividade prevista na CF 88 (art. 155, § 2º, I).

Requer provimento do Recurso interposto.

A PGE/PROFIS no novo Parecer à fl. 2387, comenta o resultado da diligência e diz que por se tratar de avaliação de itens listados que são de caráter nitidamente técnico, não emite juízo de valor.

VOTO

O Recurso Voluntário interposto refere-se apenas a infração 1, visto que as infrações 2 e 3 foram reconhecidas integralmente.

Quanto à nulidade suscitada sob o argumento de que houve cerceamento do direito de defesa, por não ter sido intimada para replicar a informação fiscal e ter sido negada a realização de perícia, observo que não há previsão legal no RPAF/BA para que seja fornecida informação fiscal. O fato dos autuantes informarem onde são utilizados os produtos objeto da autuação, não constitui fato novo, visto que fazem parte do processo produtivo da empresa. Caso a informação prestada pelos autuantes fosse imprecisa, diante dos argumentos formalizados na defesa, seria o caso de realização de perícia ou diligência por parte do relator, que considerou desnecessária.

No que se refere ao não atendimento do pedido de realização de perícia por parte da 5ª JJF, observo que esta Decisão fica a critério do relator (art. 138, §1º do RPAF/BA) e o seu indeferimento, quando a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos, ao teor do art. 147, II, “a” do RPAF/BA. Por isso, fica indeferido o pedido de anulação da Decisão.

Além disso, em momento posterior foram realizadas diversas diligências nas quais foram oportunizado a empresa trazer ao processo informações técnicas quanto a função dos produtos no processo produtivo, contraditando as informações prestadas pela fiscalização, possibilitando a formação de juízo de valor por parte dos julgadores.

No mérito, no tocante a infração 1, o recorrente ressaltou que já tinha reconhecido como devido os valores exigidos totalizando R\$ 2.329,37, admitindo que parte das mercadorias objeto da autuação são materiais de consumo (big-bag, brita, óculos, lona e pedra sanitária - fl. 2095).

Com relação aos demais produtos que a infração acusa utilização indevida de crédito relativo à aquisição de materiais de consumo, o recorrente reafirma que são insumos ou produtos intermediários utilizados no processo produtivo.

Na Decisão ora recorrida foi fundamentado que os produtos são utilizados na manutenção de equipamentos e no tratamento de efluentes, caracterizando-se como materiais de uso e consumo, pois não afetam diretamente o produto acabado, nem serem consumidos ou integrarem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à produção.

A 2ª Câmara deste Conselho determinou a realização de diversas diligências fiscais, no sentido de identificar a função de cada produto no processo produtivo, tendo apurado que o estabelecimento autuado possui atividade de exploração e produção de petróleo, que compreende as fases de *pesquisa, perfuração, completação, produção e tratamento dos produtos e efluentes*.

Conforme identificado pelos autuantes às fases de pesquisa, perfuração e completação são pré-

operacionais, conforme identificado no demonstrativo de fls. 2274 a 2322, a exemplo de D-114, D-115, BC-140, BC-200, retardador, espoleta, dinamite, lubrificantes, tetrahib, tetracide, petrolab..., etc. Nestas fases não existe produção alguma e a o art. 93, V, "b" do RICMS/97, vigente à época dos fatos geradores (2007/2008) estabelecia que para as mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento: "... 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". Portanto, vedada a utilização do crédito, como fundamentado na Decisão, por não serem consumidos de forma imediata e integralmente tais itens no processo produtivo, nem tampouco integram o produto final.

Com relação às fases de "produção e tratamento dos produtos e efluentes", pelo confronto da descrição feita pela empresa da função do produto no processo produtivo (fls. 2245 a 2256) e identificação dos autuantes (fls. 2195 a 2201), bem como no demonstrativo analítico por fase (completação, EPI, limpeza, perfuração, outros, tratamento, pesquisa e produção) acostado às fls. 2279 a 2298, restou comprovado que nestas fases o produto tinha a seguinte destinação:

PRODUÇÃO:

- Gás carbônico, dióxido de carbono: Facilita o escoamento da produção do óleo no poço reduzindo a viscosidade do petróleo. Logo, apesar de não integrar o produto final é consumido diretamente em contato com ele, caracterizando-se como produto intermediário. Portanto, os valores correspondentes serão deduzidos no demonstrativo ao final do voto.
- DDB 7104: Produto utilizado na fase de produção para separação da água e óleo. É um desemulsificante que se desgasta no contato direto com o produto, logo caracteriza-se como produto intermediário, cujos valores serão excluídos no final do voto.
- E-114; Bulab: Elimina as bactérias redutoras de sulfato geradoras de gás sulfídrico. Por ser um bactericida não é consumido diretamente com o produto final, nem o integra. Portanto, se caracteriza como material de uso e consumo e não tem direito a utilização do crédito fiscal.
- 657 SE, 659 SE e 668 SE, 717 SE, 720 SE e 722 SE: Sequestrante de H2S, são utilizados para transformar em produto solúvel em água o H2S. Logo é utilizado como tratamento ácido e não se caracteriza como produto intermediário.

LIMPEZA E MANUTENÇÃO DE EQUIPAMENTOS:

- EC 6357, LA 3227, Dearborn, EC 1068 e 1188, LA 3236 e 3237, são inibidores de corrosão;
- Lubrax Ind, Lubrax, Lubrax Gas, Marbrax, Ferbrax, são lubrificantes e desengraxantes utilizados na lubrificação dos equipamentos.

OUTROS produtos são utilizados de forma periférica ao processo produtivo, a exemplo de Anel, antiderrapantes, bolas biosealer e selantes, que são utilizados para isolar poços de zonas produtoras.

Pelo exposto, não acato os produtos utilizados nas fases de pesquisa, perfuração e completação, visto que não há produção nestas fases do processo, a exemplo de solventes químicos, aditivos, fluídos de perfuração e faturamento hidráulico.

Na fase de produção, acato os produtos gás carbônico, dióxido de carbono e DDB 7104, que são consumidos de forma imediata em contato com o produto final (óleo cru), e não acato, os produtos utilizados como lubrificantes, desengraxantes, inibidores de corrosão/incrustação e bactericidas, utilizados na limpeza e proteção dos equipamentos e tratamento de efluentes.

Com base nestas premissas, tomo com base o demonstrativo elaborado dos autuantes (fls. 2273 a 2322), sintetizando os valores relativos aos produtos gás carbônico, dióxido de carbono e DDB 7104 que resulta em valor a ser excluído por mês totalizando R\$279.242,06 em 2007 e R\$129.115,41 em 2008.

Mês	NF	Descrição do produto/2007	ICMS
1	163148	GAS CARBONICO	2.421,70
1	167832	DIÓXIDO DE CARBONO	20.287,09
1	163431	GAS CARBONICO	852,27
		Subtotal	23.561,05
2	163997	GAS CARBONICO	2.416,68
2	170304	DIÓXIDO DE CARBONO	16.531,39
2	164520	GAS CARBONICO	5.061,41
		Subtotal	24.009,48
3	164656	GAS CARBONICO	871,14
3	165389	GAS CARBONICO	7.042,47
		Subtotal	7.913,61
4	165871	GAS CARBONICO	1.243,29
4	166423	GAS CARBONICO	3.713,43
4	172205	DIÓXIDO DE CARBONO	24.692,93
		Subtotal	29.649,65
5	167256	GAS CARBONICO	2.877,44
5	168041	GAS CARBONICO	10.300,68
		Subtotal	13.178,12
6	168850	GAS CARBONICO	11.431,39
6	174256	DIÓXIDO DE CARBONO	17.985,63
6	169738	GAS CARBONICO	4.066,55
6	176360	DIÓXIDO DE CARBONO	30.312,23
6	178465	DIOXIDO DE CARBONO	4.976,93
		Subtotal	68.772,73
7	170708	GAS CARBONICO	1.946,48
7	171544	GAS CARBONICO	1.850,43
		Subtotal	3.796,91
8	172496	GAS CARBONICO	6.001,14
8	173598	GAS CARBONICO	2.182,29
		Subtotal	8.183,43

Mês	NF	Descrição do produto/2007	ICMS
9	174777	GAS CARBONICO	1.582,40
9	175983	GAS CARBONICO	547,03
		Subtotal	2.129,43
10	184334	DIÓXIDO DE CARBONO	23.970,24
10	177065	GAS CARBONICO	3.930,75
10	178285	GAS CARBONICO	3.699,04
10	186403	DIÓXIDO DE CARBONO	26.948,56
		Subtotal	58.548,59
11	179500	GAS CARBONICO	2.642,37
11	188372	DIÓXIDO DE CARBONO	18.699,40
		Subtotal	21.341,77
12	190629	DIÓXIDO DE CARBONO	18.157,29
		Subtotal	18.157,29
		TOTAL 2007	279.242,06

Mês	NF	Descrição do produto/2008	ICMS
1	180244	DIÓXIDO DE CARBONO	16.811,82
1	182113	DIÓXIDO DE CARBONO	20.724,13
1	192569	DIÓXIDO DE CARBONO	22.592,11
1	4251	DDB 7104 - KG	1.909,44
		Subtotal	62.037,51
2	194693	DIÓXIDO DE CARBONO	20.691,47
		Subtotal	20.691,47
3	196773	DIÓXIDO DE CARBONO	23.529,84
		Subtotal	23.529,84
4	198555	DIÓXIDO DE CARBONO	22.856,60
		Subtotal	22.856,60
		TOTAL 2008	129.115,41

Tomo o demonstrativo de débito original e com as exclusões resulta em redução do débito de R\$3.592.153,16 para R\$3.183.795,68, conforme demonstrativo de ajuste abaixo:

Data Ocorr	Data Vcto	1.Valor Autuado	2.Insumos (dedução)	Fl.	Valor devido
31/01/07	09/02/07	181.822,96	23.561,06	2273	158.261,90
28/02/07	09/03/07	86.571,44	24.009,48	2277	62.561,96
31/03/07	09/04/07	156.766,03	7.913,61	2279	148.852,42
30/04/07	09/05/07	145.841,25	29.649,65	2281	116.191,60
31/05/07	09/06/07	156.418,51	13.178,12	2282	143.240,39
30/06/07	09/07/07	258.615,84	68.772,73	2284	189.843,11
31/07/07	09/08/07	266.568,53	3.796,91	2287	262.771,62
31/08/07	09/09/07	150.041,92	8.183,43	2289	141.858,49
30/09/07	09/10/07	228.410,18	2.129,43	2292	226.280,75
31/10/07	09/11/07	168.870,13	58.548,59	2294	110.321,54
30/11/07	09/12/07	198.340,99	21.341,77	2296	176.999,22
31/12/07	09/01/08	129.714,55	18.157,29	2298	111.557,26
31/01/08	09/02/08	116.750,26	62.037,50	2300/1	54.712,76
29/02/08	09/03/08	38.724,98	20.691,47	2302	18.033,51
31/03/08	09/04/08	66.363,50	23.529,84	2302	42.833,66
30/04/08	09/05/08	49.461,71	22.856,60	2304	26.605,11
31/05/08	09/06/08	120.776,86	0,00	2305	120.776,86
30/06/08	09/07/08	196.154,70	0,00	2306	196.154,70
31/07/08	09/08/08	96.817,63	0,00	2307	96.817,63
31/08/08	09/09/08	117.114,52	0,00	2308	117.114,52
30/09/08	09/10/08	130.994,27	0,00	2312	130.994,27
31/10/08	09/11/08	151.867,79	0,00	1314	151.867,79
30/11/08	09/12/08	148.169,32	0,00	2315	148.169,32
31/12/08	09/01/09	230.975,29	0,00	2319	230.975,29
Total		3.592.153,16	408.357,48		3.183.795,68

Voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com redução do débito da infração 1, devendo ser homologado os valores já pagos.

VOTO DIVERGENTE (Infração 1)

Em que pese o sempre embasado voto do n. Conselheiro Relator, peço *venia* para discordar do seu entendimento em relação a infração 1. O motivo da infração é a glosa de créditos sobre as aquisições de produtos considerados pela fiscalização como destinados ao de uso e consumo do

estabelecimento.

Portanto, a questão posta em discussão nestas infrações PAF diz respeito, fundamentalmente, à classificação destes produtos. No entender do n. Relator e dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados aos mencionados lançamentos (sequestrantes, inibidores, desemulsificantes, desengraxantes, parafina, EC-2; EC-6307 e US-40) são produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, a teor do quanto previsto no artigo 93, inciso V, alínea “b” do RICMS/BA vigente à época dos fatos, bem como impõem o recolhimento do diferencial de alíquotas.

Pela sua importância, transcrevemos as citadas normas, *in verbis*:

Art. 93. (...)

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;

Em sentido oposto, sustenta o Recorrente que ditos produtos se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos que os excluem do conceito previsto no mencionado dispositivo legal.

Como cediço, o direito à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada a seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, encontra fundamento legal nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96.

Entendeu por bem legislador complementar, todavia, estabelecer um prazo a partir do qual o direito ao crédito relativo às aquisições de materiais destinados ao uso e consumo do estabelecimento poderia começar a ser usufruído pelos contribuintes.

Nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS, tendo ficado esta tarefa, portanto, a cargo do Poder Executivo.

Neste sentido, assim dispunha o artigo 93, inciso I e seu parágrafo 1º, do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores:

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;

(...)

§ 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; (grifo nosso)

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível concluir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Nada mais lógico e sistemático!

Como se sabe, nem todas as mercadorias adquiridas para consecução de tais atividades se incorporam ao produto final. Este papel cabe tão somente às matérias primas, que, segundo Plácido e Silva, no seu Vocabulário Jurídico, se constituem em toda substância corpórea, procedente da natureza, utilizada para produzir, pela transformação, outro artigo ou outro produto, isto é, uma espécie nova.

Neste passo, considerando que tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, é intuitivo inferir que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Seguindo tal linha de interpretação, é de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem as alíneas “a” e “b” destina-se a abranger os produtos intermediários, o material de embalagem, *bem assim as demais mercadorias que, embora não participem diretamente do processo fabril, estejam a ele vinculados ou sejam nele consumidos*, tal como estabelecido pelo comando emanado da alínea “a”.

Por outro lado, com o objetivo de traduzir o limite temporal estabelecido pela Lei Complementar 87/96 no que concerne ao direito ao crédito do ICMS, relativamente às aquisições de mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento, assim dispõe o inciso V do artigo 93, aqui analisado:

Art. 93

(...)

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. (grifos meus)

Como se constata, através do texto legal acima reproduzido, a norma regulamentar define o que se deve entender como mercadoria destinada ao uso e consumo do estabelecimento, utilizando, para tanto, o advérbio **não** para expressar o conceito pretendido pela negação.

Tal metodologia é provida de extrema razoabilidade na medida em que não seria possível ao legislador, neste caso, prever todas as situações a que a norma de exceção ali estabelecida deve ser aplicada, em vista da diversidade de atividades fabris, comerciais e de prestação de serviços a que ela se destina. Não podemos perder de vista que certos produtos que numa atividade fabril se caracterizam como matérias primas, noutro podem ser tidos como material de consumo e vice e versa.

Nestes termos, para que chegue a adequada exegese da norma ora estudada necessário se torna proceder à interpretação sistemática do artigo 93, com vistas a integrar as regras contidas no inciso V e no §1º do art. 93, que são alternativas e traduzem os requisitos necessários ao gozo do direito ao crédito do imposto até o ano de 2020, com as suas disposições que são lhe fazem oposição, porquanto, negativas.

Adotado tal procedimento, será possível inferir com clareza hialina que na atividade industrial a aquisição de mercadoria, matéria prima, produto intermediário, realizada em observância a quaisquer das condições previstas no §1º do então vigente art. 93 do RICMS/BA-97, garante ao adquirente o direito a crédito do imposto destacado no respectivo documento fiscal, exceto se este produto não for efetivamente consumido no processo fabril na condição de elemento indispensável ou necessário à sua consecução. Nesta hipótese, e apenas nesta, será considerado como não destinado à industrialização se subsumindo, por conseguinte, ao conceito de material de uso e consumo traçado pelas alíneas “a” e “b” do inciso V do artigo 93.

Entretanto, para o deslinde do feito cabe-me aplicar o quanto disposto na legislação de regência à situação fática dos autos com objetivo de concluir acerca da procedência ou não do lançamento de ofício. É o que passo a fazer:

Da análise do conjunto probatório dos autos, verifica-se que não há controvérsia no que concerne à função desempenhada por cada um dos produtos no processo industrial do Recorrente.

Vale trazer novamente à colação as definições de como tais elementos são utilizados no processo produtivo da empresa:

- *BISSULFITO DE AMÔNIO* – sequestrante de oxigênio (Transformar o oxigênio livre que possa existir na água produzida com petróleo em sal solúvel para evitar a agressividade corrosiva);
- *PETROLAB C-400; TETRAHIB* – inibidores de corrosão (injetado em fluidos como petróleo bruto contendo água ou gás úmido com agentes corrosivos como CO₂, H₂S e cloretos com o objetivo de inibir a corrosão interna dos equipamentos por onde fluem os fluidos citados, evitando poluição ambiental, perdas de produção, necessidade de substituição dos equipamentos e acidentes com vítimas se expostas a vazamentos com altas concentrações de gases tóxicos com o H₂S);
- *DESENGRAX-1000* – desengraxante (Remover/ligar superfícies sujas por petróleos ou derivados...);
- *SEQUESTRANTE DE H₂S* – transformar o H₂S gerado pelas bactérias (bactérias redutoras de sulfato) em outro produto solúvel em água, eliminando as características corrosivas e tóxicas do mesmo. Estes sequestrantes são usados quando o tratamento com biocidas/bactericidas é inviável;
- *TETRACID G* – bactericida (Matar colônias de bactérias existentes na água produzida com petróleo, pois as mesmas geram H₂S (tóxico e corrosivo).

Visto isto, passo a analisar se os mencionados produtos atendem às exigências prescritas no § 1º do artigo 93 do RICMS/BA.

Pois bem! Matérias primas, definitivamente, não são, uma vez que não integram o produto final.

Por outro lado, notório é que a aplicação de todos os produtos aqui tratados está vinculada ao processo fabril do Recorrente, porque a ele encontra-se, de forma inegável e intrinsecamente relacionada, bem assim que são nele consumidos na condição de elementos indispensáveis ou necessários à sua consecução.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no moderno entendimento do que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97.

Em síntese, entendo que deve SER GARANTIDO AO RECORRENTE O DIREITO AO CRÉDITO DO IMPOSTO DESTACADO NOS RESPECTIVOS DOCUMENTOS DE AQUISIÇÃO, BEM COMO DISPENSADO O RECOLHIMENTO DO DIFERENCIAL ENTRE A ALÍQUOTA INTERNA E INTERESTADUAL.

Portanto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar a infração 1 totalmente

Insubsistente.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0004/09-8, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS (RPBA EST UNIF)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.206.445,45**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, "a"; VII, "a" e VIII, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores já pagos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros(as): Eduardo Ramos de Santana, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE - Conselheiros(as): Rodrigo Lauande Pimentel, Rafael Barbosa de Carvalho Figueiredo e Raisa Catarina Oliveira Alves Fernandes.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2016.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

RODRIGO LAUANDE PIMENTEL – VOTO DIVERGENTE

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS