

PROCESSO	- A. I. Nº 269139.0002/12-0
RECORRENTE	- PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0003-02/13
ORIGEM	- SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET: 17/12/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF Nº 0340-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. É vedada pela legislação tributária a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Não foi comprovado que os materiais se referem a produtos intermediários que participam do processo de fabricação como elementos integrantes. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. BENS DE CONSUMO. Nas aquisições interestaduais de mercadorias e bens destinados ao consumo do próprio estabelecimento, é devido o imposto referente à diferença entre as alíquotas interna e interestadual. Reduzido o débito, de ambos os itens, por erro em suas apurações. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVADO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 2ª JJF Nº 0003-02/13, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 269139.0002/12-0, lavrado em 14/08/2012, para exigir ICMS no valor histórico de R\$12.018.884,71, em razão de duas infrações distintas, descritas da forma a seguir.

*Infração 01: Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, relativo a diversos materiais. Valor da Infração: R\$12.011.460,65;*

*Infração 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. Valor da Infração: R\$7.424,06”.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 09/09/2016 (fls. 171 a 179) e decidiu pela Procedência em Parte, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

### “VOTO

*Depois de examinar todos os elementos que integram o presente Auto de Infração constato que a sua composição, processamento e formalização se encontram em total consonância com o RICMS/97 e com o RPAF-BA/99, ou seja, o lançamento tributário contém todos os pressupostos materiais e essenciais, pois os fatos geradores do crédito tributário estão constituídos nos levantamentos efetuados pelo autuante com base nos documentos fiscais do contribuinte autuado.*

*Quanto aos aspectos constitucionais, que diretamente ou indiretamente, foram abordados na peça defensiva em relação a legislação tributária estadual constante no enquadramento legal da cada infração, destaco a regra estabelecida pelo art. 167, I do RPAF/99 que retira do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo.*

*Verifico que quando da apresentação da peça impugnatória, o Contribuinte fez dela constar o pedido de realização de prova pericial, formulando os quesitos às fls. 121, 122, 125 e 126. No entanto, a realização da mesma, seja pelas indagações contidas nos quesitos apresentados, seja pelo que dos autos já se tem, desnecessária se faz a realização da prova pericial para o julgamento do presente feito.*

*Além do mais, os autuantes para suas conclusões acerca da utilização dos créditos fiscais, expuseram no levantamento fiscal para cada produto a sua real utilização, inclusive comprovaram que a matéria já foi objeto de apreciação pelo CONSEF em diversos julgamentos em nome do próprio contribuinte e sobre os mesmos*

materiais em ações fiscais anteriores.

Sendo assim, ressalto que a perícia requerida em nada acrescenta aos fatos não contribuindo para o deslinde da questão.

Ademais a prova pericial só deve ser realizada quando do conjunto de provas dos autos não for possível definir-se com clareza a infração imputada ao contribuinte.

Nesta linha, entendo que a perícia pleiteada pela Impugnante além de não preencher os pressupostos essenciais à sua realização, ainda que realizada não traria nenhum elemento novo para o deslinde da questão, pelo se a rejeita na forma do art.147, inciso I, do RICMS/97.

No mérito, pelo que foi relatado, o autuado impugnou todas as duas infrações contempladas no Auto de Infração, as quais fazem referência a:

A infração 01, versa sobre aproveitamento indevido de crédito de ICMS, nas aquisições de materiais considerados como de uso e consumo do estabelecimento.

Na infração 02, foi imputada a falta de recolhimento do ICMS, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

Estas infrações serão analisadas conjuntamente, tendo em vista que se referem a aquisições de mercadorias consideradas para uso e consumo, cujo lançamento destes itens foi impugnado com base nas seguintes premissas: que teria direito a todos os créditos em obediência ao princípio da não-cumulatividade, deixando a entender que as restrições previstas na legislação tributária estadual é inconstitucional; que várias mercadorias consideradas no levantamento fiscal como de uso e consumo, constituem-se em insumos, e demais insumos empregados no processo produtivo de exploração e produção de petróleo, que dariam direito a crédito do imposto, por entender que se consomem no processo de produção; e que o crédito fiscal é assegurado em todas as operações de circulação de bens. Por via de consequência, que não seria devido o pagamento do diferencial de alíquotas.

Verifico que os valores exigidos na infração 01, constam do demonstrativo de fl. 39 a 103, e na infração do demonstrativo à fl. 105, e foram apurados com base nas notas fiscais neles relacionadas, com a discriminação dos bens adquiridos em outras unidades da Federação e destinados ao consumo do estabelecimento, quais sejam: Antiespumante para poços, Bactericida, Bartina, Bauxita, Bentone, Biodex, Bissulfito de Sódio, Carbonato de Cálcio, Clay Cote, Cloreto de Cálcio, Cloreto de Potássio, Cloreto de Sódio, DDB 7104, Dipersante, Quebrador Enzimático, Gelficante para água, Solvente, Reticulador, Emusif. P/ Poços, Graxa lubrificante, Hidroxido de Cálcio, Óleo Diesel, Óleo Lubrificante, N-Parafina C13+, Óleo Hidráulico, Argila Ativada Viscosificante, Sílica a Granel, Álcool Etílico a Granel.

Quanto os números constantes nos citados levantamentos fiscais, o autuado logrou êxito na comprovação de que ocorreu lançamento em duplicidade das notas fiscais nºs 193.209 e 193.360 nos dois itens da autuação, inclusive os autuantes acolheram a alegação defensiva e já procederam a devida correção, alterando os valores para R\$12.011.379,23 e R\$7.307,74, respectivamente, valores esses que passo a considerar para o julgamento da lide, pois o autuado tomou ciência e não os contestou.

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 mercadoria destinada a compor o ativo imobilizado ou para serem utilizadas como material de uso ou consumo do contribuinte adquirente (art. 2º, IV combinado com artigo 4º, XV, da Lei nº 7.014/96), norma regulamentada pelo Decreto 6.284/97 (1º, § 2º, IV do RICMS/BA), vigente à época dos fatos geradores.

Cabível lembrar que tal exigência encontra seu fundamento de validade na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII).

No tocante ao direito a utilização do crédito fiscal de bens de uso e consumo, o artigo 93, inciso I, alínea "b" e o § 1º, do RICMS/BA estabelecem 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 dariam direito a utilização do crédito.

Apesar de o sujeito passivo em sua impugnação ter tratado as infrações individualmente, como dito acima, analisarei as mesmas conjuntamente pois o núcleo central da lide é se os materiais objeto da autuação foram adquiridos para uso e consumo do estabelecimento ou para serem utilizados no processo de produção.

Em processos que tratam desta mesma matéria, sempre existe uma controvérsia entre o autuado, que sempre afirma que os materiais em questão são produtos intermediários empregados no seu processo produtivo, e o entendimento da fiscalização que sustenta que se tratam de bens destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

Pelo que se vê, a controvérsia entre o entendimento da autuação para os argumentos defensivos, reside fundamentalmente em determinar-se qual a real utilização dos materiais no processo de produção e/ou comercialização dos produtos objeto da atividade do estabelecimento, de modo que seja possível considerá-los ou material de uso e consumo ou como produtos intermediários.

O entendimento do CONSEF, através de reiteradas decisões, é de que para que uma mercadoria seja definida como produto intermediário (insumos e matéria prima), gerando o direito ao crédito fiscal, exige-se que, ou integre o produto final como elemento indispensável à sua composição ou, não havendo a integração, seja consumida, inutilizada, gasta ou destruída a cada processo produtivo, de forma que seja necessária a sua renovação, não de tempos em tempos, mas em cada novo processo produtivo.

Portanto, a questão se resume exclusivamente na identificação da real utilização dos bens e materiais no processo industrial.

Não propus a conversão do processo para realização de diligência para verificar a real utilização dos materiais no processo produtivo do estabelecimento, inclusive indeferi o pedido de perícia formulado pelo autuado, pois nos levantamentos fiscais estão especificadas as mercadorias, permitindo se saber qual a real utilização dos materiais no processo produtivo do estabelecimento. Além disso, tomei por base para as minhas conclusões as reiteradas decisões sobre os mesmos materiais em processo administrativo fiscal em nome do autuado neste Colegiado.

O argumento defensivo quanto ao uso indevido de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, é que os produtos são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado, de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade, e que dessa forma, são produtos que se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, sustentando que teria direito os créditos em obediência ao princípio da não-cumulatividade.

Saliente que o autuado em nenhum momento trouxe ao processo elementos de prova sobre a real utilização dos materiais, limitando-se a sustentar que são produtos intermediários que foram aplicados no processo fabril objeto de sua atividade, sem, contudo, trazer ao processo, qualquer elemento ou informação técnica que descharacterize os aludidos produtos considerados como de uso e consumo pela fiscalização.

Portanto, estão presentes nos autos todos os elementos necessários para o meu convencimento sobre a lide, não persistindo qualquer dúvida sobre a utilidade dos materiais.

Considerando a atividade do autuado, e analisando a utilização dos materiais, em sua atividade fabril, dos produtos cujos créditos foram glosados e exigida a diferença de alíquota, verifico que a descrição dos produtos constante no levantamento fiscal às fls.39 a 103, o qual não foi impugnado o seu conteúdo pelo autuado, corroborado com a informação dos autuantes de que tais produtos foram utilizados na manutenção dos equipamentos, e que embasam a autuação, foram destacadas pelo autuado as seguintes mercadorias, que passo a analisar.

#### Infração 01 – créditos indevidos.

Antiespumante para poços, Bactericida, Bartina, Bauxita, Bentone, Biodex, Bissulfito de Sódio, Carbonato de Cálculo, Clay Cote, Cloreto de Cálculo, Cloreto de Potássio, Cloreto de Sódio, DDB 7104, Dipersante, Quebrador Enzimático, Gelficante para água, Solvente, Reticulador, Emusif. P/ Poços, Graxa lubrificante, Hidroxido de Cálculo, Óleo diesel, Óleo Lubrificante, N-Parafina C13+.

#### Infração 02 – diferencial de alíquotas.

Cloreto de Sódio, Graxa Lubrificante, Óleo Hidráulico, Bactericida, Baritina, Bauxita, Bentone, Argila Ativada Viscossificante, Sílica a Granel, Álcool Etilico a Granel, Bissulfito de Sódio.

Analizando os referidos materiais, com base nas 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.

Nestas circunstâncias, tendo em vista que pela descrição dos materiais acima é possível identificar qual a sua utilização no processo de fabricação, concluo que nenhum deles se enquadra no conceito de insumos e/ou produtos intermediários, muito pelo contrário, evidenciam tratar-se de bens de uso e consumo. Neste caso,

entendo que esses materiais não ensejam o direito ao crédito fiscal, tendo em vista que não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final, indispensáveis à sua composição, e portanto, de uso e consumo com vedação expressa de apropriação dos créditos fiscais, e obrigatoriedade ao pagamento do diferencial de alíquotas.

Mantenho parcialmente o lançamento do item 01, com a redução do débito, por restar caracterizado que as mercadorias foram adquiridas para uso e consumo do estabelecimento, sendo indevido o crédito fiscal utilizado, e por via de consequência, por se tratar das mesmas mercadorias de que cuida a infração anterior, também fica mantido lançamento do item 02, também com a redução do débito, sendo devido o ICMS, a título de diferença de alíquotas, calculado sobre a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições dos produtos anteriormente referidos, conforme determinam os artigos 1º, § 2º, inciso IV e 5º, inciso I, do RICMS/97.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$12.018.686,97, alterando-se os demonstrativos de débito das infrações conforme segue.

#### **DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

Data Ocor.	Data Venc.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito	INF.
31/1/2010	09/02/10	6.185.780,76	17	60	1.051.582,73	1
28/2/2010	09/03/10	6.679.314,47	17	60	1.135.483,46	1
31/3/2010	09/04/10	6.998.401,53	17	60	1.189.728,26	1
30/4/2010	09/05/10	6.890.691,53	17	60	1.171.417,56	1
31/5/2010	09/06/10	7.490.833,00	17	60	1.273.441,61	1
30/6/2010	09/07/10	3.611.962,59	17	60	614.033,64	1
31/7/2010	09/08/10	5.252.715,06	17	60	892.961,56	1
31/8/2010	09/09/10	4.305.246,65	17	60	731.891,93	1
30/9/2010	09/10/2010	6.889.857,65	17	60	1.171.275,80	1
31/10/2010	9/11/2010	6.742.841,12	17	60	1.146.282,99	1
30/11/2010	9/12/2010	5.220.533,76	17	60	887.490,74	1
31/12/2010	09/01/2011	4.386.993,82	17	60	745.788,95	1
<b>TOTAL</b>					<b>12.011.379,23</b>	

#### **DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

D. Ocor.	D. Venc.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito	INF.
31/1/2010	09/02/10	33.014,71	17	60	5.612,50	2
31/5/2010	09/06/10	95,76	17	60	16,28	2
30/6/2010	09/07/10	14,35	17	60	2,44	2
31/7/2010	09/08/10	2.476,59	17	60	421,02	2
31/10/2010	09/11/10	2.559,06	17	60	435,04	2
30/11/2010	09/12/10	4.015,18	17	60	682,58	2
31/12/2010	09/01/11	811,06	17	60	137,88	2
<b>TOTAL</b>					<b>7.307,74</b>	"

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 190 a 206, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Inicialmente, a Recorrente suscita a nulidade do processo administrativo por cerceamento de defesa, vez que lhe foi negada a realização de perícia técnica requerida nos termos de sua impugnação. Argumenta que, conforme indicado na Decisão Recorrida, um dos elementos que contribuíram para o julgamento pela procedência parcial do Auto de Infração baseou-se no fato de que a Autuada não trouxe ao processo elementos de prova sobre a real utilização dos materiais. Ressalta, contudo, que a prova pericial requerida pretendia justamente analisar todos os bens adquiridos pela PETROBRAS e indicados na autuação, com a detalhada demonstração e descrição de sua utilização dentro do processo industrial da autuada. Portanto, a negativa da realização da perícia representa um entrave à apreciação dos fatos, bem como à concretização da plena liberdade de produção de provas que rege o processo administrativo fiscal.

Assim, defende que o presente recurso deverá ser recebido e provido, de modo que o v. acórdão recorrido seja anulado em razão da não realização de perícia técnica, retornando-se os autos à primeira instância administrativa para realização dos atos necessários e posterior julgamento do Órgão Recorrido.

Argumenta, por outro lado, que, se o contribuinte não logrou comprovar a destinação dos bens indicados na autuação, em razão do indeferimento da produção de prova pericial, as Autoridades

Autuantes também não se desincumbiram de provar o destino dos referidos bens. Ressalta que a atividade de fiscalização está submetida a uma série de princípios, dentre os quais destaca o da busca pela verdade real ou busca pela verdade material. Afirma que a autoridade fiscal, ao imputar a ocorrência de fato que não existiu, fere o princípio da legalidade, pois aplica lei que sobre ele não incidiu, praticando uma ilegalidade por desconhecimento da verdade. Transcreve a doutrina de Fabiana Del Padre Tomé em apoio à sua tese.

Assegura que, na autuação, não há qualquer prova sobre a destinação dos bens, nem tampouco a sua caracterização como material de uso e consumo, pois as Autoridades Autuantes não lograram comprovar que os bens referidos na autuação não garantem a apropriação do direito ao crédito fiscal de ICMS.

Conclui, portanto, que padece de nulidade o Auto de Infração, em razão das Autoridades Autuantes não terem se desincumbido do dever de comprovar a veracidade dos fatos entabulados na autuação.

No mérito, lembra que a Nota Fiscal 193.209 bem como a Nota Fiscal 193.360 foram computadas na planilha anexa ao Auto de Infração em duplicidade, havendo repetição de cobrança em relação à mesma nota. Desta maneira, pugna pela manutenção da Decisão Recorrida no ponto que afasta a cobrança das notas fiscais em duplicidade e reduz a cobrança para R\$12.011.379,23.

Afirma que a pretensa infração decorre do crédito de ICMS incidente na aquisição de produtos utilizados pela Impugnante como insumo no processo produtivo, ao contrário do que entendeu as ilustres autoridades fiscais, pois os produtos sobre os quais se deu a autuação, consoante o Anexo III do auto, dentre outros, foram o Antiespumante para poços, Bactericida, Bartina, Bauxita, Bentone, Biodec, Bissulfito de Sódio, Carbonato de Cálcio, Clay Cote, Cloreto de Cálcio, Cloreto de Potássio, Cloreto de Sódio, DDB 7104, Dipersante, Quebrador Enzimático, Gelficante para água, Solvente, Reticulador, Emusif. P/ Poços, Graxa lubrificante, Hidroxido de Cálcio, Óleo diesel, Óleo Lubrificante e N-Parafina C13+.

Ocorre que os produtos mencionados são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado. São produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade. Dessa forma, conclui que são produtos que se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, incluídos entre aqueles que o RICMS/BA-97 autoriza a apropriação de créditos, já que não se pode considerá-los isoladamente, à parte do processo fabril, como simples materiais de uso e consumo, de utilização eventual e descartável, cuja ausência não repercutiria no processo produtivo. Assim, há de se consignar que, mesmo sob a ótica da legislação ordinária estadual, ou seja, do RICMS/97, razão não assiste aos Autuantes, segundo a Recorrente.

Isto porque o “material para uso e consumo”, “os produtos químicos” e “outros materiais” indicados na autuação, cujas aquisições deram origem aos créditos reclamados são “mercadorias” que não podem ser singelamente considerados como de uso e consumo, vez que estão diretamente ligados ao processo de exploração e produção de Petróleo realizado pela Companhia. Argumenta que, conforme informa o Laudo Técnico, em anexo, elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia, os bens indicados no Auto de Infração compõem fluidos utilizados na perfuração e manutenção dos poços de produção de petróleo. Sem a presença destes produtos não é possível viabilizar a extração deste bem. Esses insumos, argumenta, apresentam-se no processo produtivo como indispensáveis para que ele aconteça. Por isso, é aplicável a norma contida no artigo 97, a *contrario sensu*, que admite o creditamento.

Explica que, dentre outras finalidades destes bens encontra-se: “1) Limpar o fundo do poço dos cascalhos gerados pela broca de perfuração e transportá-los até a superfície através do espaço anular do poço; 2) exercer pressão hidrostática suficiente para que não haja influxo de fluidos (Kick) de formação para dentro do poço e estabilizar as paredes do poço; 3) Manter o poço aberto até que o revestimento seja descido e cimentado; 4) resfriar e lubrificar a coluna de perfuração e a broca”. Desta maneira, prossegue, trata-se de mercadorias que se consomem no processo

produtivo da indústria petrolífera, que, apesar de não comporem o produto final, são inteiramente utilizados para viabilizar a extração do petróleo.

Argumenta, ademais, 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, inscrito na Constituição Federal, um comando ao qual estão submetidos tanto o contribuinte quanto o Estado. Entende tratar-se de mandamento que garante ao contribuinte o direito a creditar-se do valor do tributo pago nas operações anteriores para abater no pagamento da exação pela qual será cobrado em razão de ter realizado o fato gerador da obrigação tributária.

Explica 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 iriam permitir, ou não, o crédito do imposto. Reproduz o art. 155, inciso II, § 2º da CF/88 em apoio ao seu ponto de vista.

Desta maneira, defende que a autuação ora impugnada afronta a Constituição Federal e toda a legislação federal e estadual que trata sobre o creditamento de ICMS, uma vez que a autuada procedeu corretamente e somente tomou crédito fiscal de ICMS em decorrência de insumos indispensáveis à realização da sua atividade. Neste caso, portanto, inexistiu qualquer infração, pois se trata de produtos químicos que se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial, razão pela qual é improcedente a autuação e inexigível a cobrança do crédito tributário ali consubstanciado. Ademais, conforme recentemente foi reiterado pelo Superior Tribunal de Justiça, a Lei Complementar nº 87/96 ampliou as hipóteses de creditamento relativo à aquisição de bens para considerar insumo de produção as mercadorias utilizadas para consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial. Transcreve julgados da Corte Superior em apoio ao seu ponto de vista.

Afirma que o entendimento expressado pelo Superior Tribunal de Justiça afasta integralmente o argumento apresentado pela Decisão Recorrida, segundo o qual somente se admite a apropriação de crédito fiscal de ICMS relativos a aquisição de bens que sejam consumidos no processo produtivo ou integrem o produto final.

Portanto, ante os argumentos acima apresentados, requer que seja reformado o Acórdão recorrido para os fins de afastar a Infração 1.

Quanto à Infração 2, assevera que as Notas Fiscais 193.209 e 193.360 foram computadas na planilha anexa ao Auto de Infração em duplicidade, havendo repetição de cobrança em relação à mesma nota, conforme já destacado. Desta maneira, pugna pela manutenção da Decisão Recorrida no ponto que afasta a cobrança das notas fiscais em duplicidade, e reduz a cobrança para R\$7.307,74.

Ensina que o diferencial de alíquota – DIFAL é instrumento utilizado para repartir entre os estados produtores e consumidores o montante da arrecadação do ICMS, sendo aplicado nas operações e prestações interestaduais que destinem bens e serviços a consumidores finais que sejam contribuintes de ICMS. Menciona que o DIFAL não se aplica quando se trata da aquisição de bens que irão integrar o processo produtivo do estabelecimento empresarial, acaso o bem adquirido seja consumido na cadeia produtiva ou venha integrar o produto final, não há incidência do Diferencial de Alíquota. Transcreve a doutrina de Roque Carrazza em apoio ao seu ponto de vista.

Explica que os negócios jurídicos sobre os quais se pretende a incidência do ICMS referem-se a aquisição de mercadorias destinadas a integrar o processo produtivo da autuada, tidas como insumo de produção e por isso não se sujeitam à incidência do Imposto Sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. Argumenta que, conforme indicado no “*DEMONSTRATIVO DO DIFAL CALCULADO SOBRE AS AQUISIÇÕES DE MATERIAL DE USO E CONSUMO LANÇADAS COMO CRÉDITO DO ICMS: RELAÇÃO CÓDIGO/PRODUTO*” apresentado pela Autoridade Autuante em anexo ao Auto de Infração, a operação sobre a qual se exige o Diferencial de Alíquota de ICMS diz respeito à aquisição de Cloreto de Sódio, Graxa Lubrificante, Óleo Hidráulico, Bactericida, Baritina, Bauxita, Bentone, Argila Ativada Viscosificante, Sílica a Granel, Álcool Etílico a Granel, Bissulfito de Sódio, entre outros devidamente listados na autuação.

Alega, contudo, que os produtos mencionados são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado. São produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade. Dessa forma, caracterizam-se como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, incluídos entre aqueles que o RICMS/BA-97 autoriza a apropriação de créditos. Insiste que não se pode considerá-los isoladamente, à parte do processo fabril, como simples materiais de uso e consumo, de utilização eventual e descartável, cuja ausência não repercutiria no processo produtivo. Por isso, entende que é descabida a exigência do Diferencial de Alíquota do Imposto Sobre a Circulação de Mercadorias e Serviços entabulada por intermédio do Auto de Infração ora impugnado, sendo o caso de se julgar pela improcedência da Infração.

Também em relação a esta infração, invoca todos os argumentos apontados na infração 01 para defender a legitimidade da dispensa do pagamento do diferencial de alíquota, uma vez que estamos diante bens considerados insumos de produção pela LC 87/96 e pelo entendimento do Superior Tribunal de Justiça.

Por tudo o quanto exposto, reitera todo o aduzido em impugnação, requerendo que seja recebido e provido o presente recurso voluntário para: “1) acatando a preliminar suscitada, anular o v. acórdão recorrido, em razão de cerceamento de defesa, uma vez que foi negada a Recorrente a realização de perícia técnica para prova do alegado, retornando-se os autos à primeira instância para realização de perícia requerida, cabendo, então, após tal ato, novo pronunciamento do Órgão Recorrido; 2) caso não seja reconhecida a nulidade em razão do indeferimento da prova pericial, requer seja declarada a nulidade em virtude da não comprovação dos fatos pelas Autoridades Autuantes; 3) em não se acatando as preliminares de nulidade acima indicadas, reformar o v. acórdão recorrido, julgando-se improcedente o Auto de Infração n.º 269139.0002/12-0.

T. em que, pede deferimento.

Às folhas 263/266, a representante da PGE/PROFIS emite parecer, opinando pelo improvimento do recurso voluntário, ao fundamento de que os bens objeto da autuação não podem ser considerados insumos consumidos integralmente no processo produtivo, em face de não integrar, efetivamente, o produto final, pois são materiais utilizados na limpeza e conservação de equipamentos, estando fora do processo de industrialização.

À folha 268, a 3<sup>a</sup> CJF deliberou por baixar o processo em diligência, com vistas a que o autuado fosse intimado a descrever o processo produtivo desenvolvido no estabelecimento fiscalizado.

Em cumprimento da diligência, representante da Astec informa que o sujeito passivo não atendeu a intimação, mesmo após transcorridos sessenta dias de prazo.

À folha 278, a 2<sup>a</sup> CJF deliberou por baixar o processo em nova diligência à COPEC, com vistas a que estranho ao feito visitasse o estabelecimento e analisasse se as mercadorias autuadas são empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis.

Às folhas 286/292, auditor estranho ao feito cumpriu a diligência, tendo considerado o seguinte.

Respalgado em literatura científica que indica, descreve três tipos de poços, de acordo com a sua finalidade, em “Exploração”, “Exploração” e “Especial”. Explica que os poços exploratórios são “aqueles que visam a descoberta de novos campos, ou novas jazidas de petróleo, a avaliação de suas reservas ou, simplesmente, a coleta de dados para estudos geológicos. Dividem-se em seis categorias diferentes, explicitados da forma adiante.

Pioneiro, é o primeiro poço perfurado em uma estrutura geológica. Tem por objetivo descobrir petróleo, baseado em indicadores obtidos por métodos geológicos e/ou geofísicos.

Estratigráfico, é o poço que visa obter dados sobre a disposição sequencial das rochas de subsuperfície, para utilização em programações posteriores ou estudos específicos.

De Extensão, perfurado fora dos limites povoados de uma jazida, visando ampliá-la ou delimitá-la.

Pioneiro Adjacente, visa a descobrir novas jazidas adjacentes.

Jazida Mais Rasa ou Mais Profunda”, tem por finalidade tentar descobrir outras jazidas (mais rasas ou mais profundas), distintas das já conhecidas.

Já os poços de “Exploração”, subdividem-se em “De Desenvolvimento” e “De Injeção”. O primeiro é perfurado dentro dos limites do campo, para drenar racionalmente o petróleo, enquanto que o segundo é perfurado com intenção de injetar fluidos no reservatório para auxiliar na recuperação adicional de petróleo.

Por fim, existe o poço Especial, que são perfurados sem o objetivo de procurar ou produzir petróleo, mas para produção de água, vapor, etc.

Explica que a vida de um poço pode ser dividida em cinco etapas, quais sejam, Planejamento, Perfuração, Completação, Produção e Abandono. O Planejamento é a fase que antecede a perfuração propriamente dita. A perfuração é a fase inicial de formação do poço, em que se utilizam as brocas de perfuração e os fluidos. A terceira fase é a Completação, que é a fase de revestimento do poço, ao final do qual estará habilitado a produzir óleo ou gás. A quarta fase é a Produção, considerada a mais importante na vida de um poço, pois é o momento quando o petróleo e o gás são extraídos. Neste momento, os equipamentos utilizados para perfurar e completar o poço são afastados e são montadas as válvulas que vão regular a pressão dos fluxos. A última fase é o Abandono, quando o poço se torna inviável economicamente para produção de óleo e gás.

Explica, o diligente, que os autuantes somente admitiram o creditamento dos materiais consumidos na fase de produção, tendo glosado os itens utilizados na fase de Perfuração e Completação do poço.

Às folhas 297/357, o sujeito passivo manifestou-se, aduzindo o que segue.

Afirma que os autuantes acabaram por fazer certa confusão entre etapas de produção e processo de produção, como se pode observar dos termos da diligência que descreve o processo produtivo em questão. Neste aspecto, observa que a empresa autuada tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluídos, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins, conforme definido em lei.

Prosegue, explicando que segundo a Lei Federal nº 9.478/97, a indústria do petróleo é definida como: *"Art. 6º. (...) XIX - Indústria do Petróleo: conjunto de atividades econômicas relacionadas com a exploração, desenvolvimento, produção, refino, processamento, transporte, importação e exportação de petróleo, gás natural e outros hidrocarbonetos fluidos e seus derivados".*

Conclui, portanto, que exerce a atividade que contempla todas as fases da Indústria de Petróleo, sendo que para o segmento objeto da lide, o E&P, estão inseridas as atividades de pesquisa, perfuração e produção de petróleo.

Explica que, na descrição das fases, o diligente faz menção a determinados produtos já mencionados nas infrações 1 e 2 e que são considerados pela empresa defendant como integrantes e indispensáveis ao processo produtivo. Embora nem todos os produtos citados nas infrações sejam mencionados um a um na diligência, todos eles têm sua descrição, finalidade e ou aplicação ao processo produtivo descritos no Relatório Técnico elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia (INT), já anexado pela recorrente às fls. 232/258 dos autos do processo administrativo.

Assim é que, da descrição do processo de produção, no que se incluem as fases de criação e vida de um poço, resta demonstrado que os produtos mencionados nas infrações 1 e 2 ou são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado, ou são produtos que se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, fatos que afastam a autuação lavrada em face da empresa recorrente.

Por outro lado, argumenta que o resultado da diligência também permite concluir que estes mesmos produtos não podem ser considerados e ou classificados como produtos de bens e consumo, não somente porque na autuação não há qualquer prova sobre a destinação dos bens, tampouco a sua caracterização como material de uso e consumo, já que as Autoridades Autuantes não lograram comprovar que os bens referidos na autuação não garantem a apropriação do direito ao crédito fiscal de ICMS.

Conclui, portanto, que sob tal viés resta demonstrada ainda que padece de nulidade o Auto de Infração, em razão das Autoridades Autuantes não terem se desincumbido do dever de comprovar a veracidade dos fatos entabulados na autuação, conforme já requerido em preliminar recursal.

Sobre os argumentos já expostos em peça recursal e com intuito de fazer prova de tudo quanto alegado, a Recorrente junta nesta oportunidade cópia de laudo pericial produzido nos autos da ação Anulatória de Débito Fiscal movida pela Petrobras em face do Estado do Rio de Janeiro, em trâmite na 11ª Vara da Fazenda Pública da Comarca do Rio de Janeiro, autos do processo de nº 2007.0001.0001463-1. Neste processo o debate acerca da classificação de produtos como insumo foi conclusivo nos termos do laudo da lavra do Sr. Perito Wlater Tardin Neto. Dentre outras conclusões, referido expert expõe que:

*“Examinando-se essa relação, verifica-se que os produtos objetivos da autuação, considerando-se a natureza, finalidade e utilização, podem ser divididos em três grandes grupos, quais sejam: 1) Produtos químicos aplicados nos fluidos de perfuração, completação e estimulação. – anexo 01; 2) Produtos químicos utilizados no laboratório para exames (reagentes) – anexo 02; 3) Produtos ligados à produção, quias sejam: produtos químicos interativos com o petróleo, auxiliares nos processos de extração e de separação do óleo, água e gás (desemulsificante, tratamento de água, antespumante, graxas, fluídos hidráulicos, destinados à operação de equipamentos da plataforma; produtos para limpeza equipamentos da plataforma (detergente, ácidos, inibidor de incrustação, etc.); dessanilização de água do mar, entre outros – anexo 03.*

*No nosso entendimento todos esses produtos são utilizados diretamente no processo, pesquisa, perfuração e produção de petróleo, tratando-se na verdade de insumos de suma importância para obtenção do produto final (petróleo e gás), sendo essas uma das atividades contempladas no objetivo social da Requerente.”*

Explica que, antes de chegar à sua conclusão final, o autor da perícia técnica citada, trouxe a conhecimento toda descrição do processo produtivo, com apresentação de gravuras, para que de forma didática apresentasse suas conclusões e respondesse aos quesitos das partes. Ressaltando que para fundamentar ainda mais suas conclusões, o senhor perito também juntou decisão da 3ª Câmara da SEFAZ RJ prolatada no processo administrativo fiscal E-01/057.159/2009. Ao final, sua conclusão foi no sentido de que:

*“(...) os produtos mencionados nas notas fiscais adunadas na cópia do E-34/063427/2004 (doc. De fls. 17/21 dos autos), no nosso entendimento, todos esses produtos são utilizados diretamente no processo de pesquisa, perfuração e produção de petróleo, tratando-se na verdade de insumos de suma importância para obtenção do produto final (petróleo e gás), sendo essas umas das atividades contempladas no objetivo social da Requerente, conforme artigo 3º do seu Estatuto Social (...).”*

Postos referidos argumentos, a Empresa Recorrente reitera os pedidos formulados em sede de recurso voluntário para que essa Douta Câmara reconheça e declare a nulidade em virtude da não comprovação dos fatos pelas Autoridades Autuantes. E, em caso de não acolhimento da preliminar suscitada que seja reformado o venerando acórdão recorrido julgando-se improcedente o Auto de Infração nº 269139.0002/12-0.

Termos em que pede e espera deferimento.

Às folhas 362/364, veio aos autos novo parecer da PGE/PROFIS, da lavra do Dr. José Augusto Martins Júnior, mediante o qual opina no sentido de que as “brocas” e os “fluídos de perfuração” possuem as características ensejadoras do direito ao crédito do imposto, na esteira de posicionamento firmado no Conseg. Diante do exposto, pugna pelo provimento parcial do recurso voluntário.

Pautado para votação no dia 14/12/2017, a matéria foi intensamente debatida, tendo contado, inclusive, com a presença de representante da empresa Recorrente.

Considerando que as mercadorias adquiridas foram utilizadas em etapas distintas da vida de um poço, bem como o fato de que possuem função diferenciada, que não foi detalhada pelos autuantes, esta 2<sup>a</sup> CJF, após exames das peças que compõem o presente PAF, e orientada pelo princípio da busca da verdade material, deliberou por encaminhar o presente auto de infração em diligência à COPEC / SAT, para os Autuantes, com vistas a que atendesse ao que segue:

1. Acrescentar uma outra coluna ao formulário “DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO INDEVIDO”, acostado às folhas 39/101, informando em que etapa da vida de um poço cada uma das mercadorias é utilizada;
2. Intimar a empresa Recorrente, concedendo-lhe um prazo razoável, para que descreva de forma mais detalhada a função de cada uma das mercadorias no seu processo produtivo, ilustrando, na medida do possível, o descritivo, com fotos.

Após intimada, a empresa manifestou-se, à folha 375 (frente e verso), em 08/08/2018, solicitando prorrogação do prazo para atendimento do quanto solicitado, até o dia 31/08/2018.

Em 17/08/2018, o Sujeito Passivo apresenta nova manifestação, à folha 385 (frente e verso), informando que apresentou atendimento parcial à solicitação. Acosta CD à folha 393.

À folha 395 (frente e verso), o Sujeito Passivo apresenta nova manifestação, requerendo nova prorrogação do prazo para atendimento da intimação, até o dia 30/09/2018.

À folha 405, em 04/10/2018, o Autuante apresenta informação fiscal, aduzindo o que segue.

Informa que, após alguns pedidos de prorrogação de prazo, o Contribuinte disponibilizou algumas informações incompletas, não tendo atendido o objeto da intimação.

Considerando que até aquela data a empresa não havia, ainda, atendido à intimação, e não tendo requerido nova prorrogação de prazo, decidiu por devolver o processo para as deliberações pertinentes.

## VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como um auxiliar do juízo.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- ... ”

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- ... ”
- a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada

*aos autos* (grifo acrescido);

...

Assim, entendo que a JJF fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à alegação de nulidade ao fundamento de que os autuantes não provaram a destinação dos bens, penso que tal questão tem relação direta com o mérito do presente julgamento e como tal será tratada, no momento adequado de apreciação das provas.

Rejeito, assim, a argüição de nulidade processual suscitada.

No mérito, o sujeito passivo é acusado do cometimento de duas infrações distintas, ligadas, todavia, pelo fato único que dá origem a ambas, qual seja, a aquisição de materiais de uso e consumo utilizados nos poços de petróleo. A primeira infração acusa a empresa de “utilização indevida de crédito fiscal de ICMS”, enquanto a segunda o acusa de “falta de recolhimento da diferença entre as alíquotas interna e interestadual”.

A instrução probatória revelou que a autuação decorreu do fato de que os autuantes somente admitiram o creditamento dos materiais consumidos na fase de produção dos poços de petróleo, tendo negado, portanto, o crédito relativo às mercadorias consumidas nas etapas de “Planejamento”, “Perfuração”, “Completação” e “Abandono”, conforme esclarece o auditor diligente à folha 292 do processo.

Em sua defesa, o sujeito passivo alega que as mercadorias utilizadas (cujos créditos foram glosados) são indispensáveis ao seu processo produtivo, já que são utilizadas de forma contínua e permanente, caracterizando-se como insumos. Argumenta que são fluidos utilizados na perfuração e manutenção dos poços de produção de petróleo. Descreve a finalidade dos materiais consumidos da forma a seguir: “*1) limpar o fundo do poço, dos cascalhos gerados pela broca de perfuração; 2) exercer pressão hidrostática para que não haja influxo de fluidos para dentro do poço, estabilizando as suas paredes; 3) manter o poço aberto, até que o revestimento seja cimentado; e 4) resfriar e lubrificar a coluna de perfuração e a broca*”.

Alega, ainda, que todas as etapas citadas (Planejamento, Perfuração, Completação, Produção e Abandono) compõem o seu processo produtivo, devendo desfrutar do mesmo tratamento tributário.

A questão a ser dirimida tem a ver, portanto, com a possibilidade de creditamento nas aquisições de materiais consumidos em etapas da atividade empresarial em que inexiste extração de óleo ou gás. Dito de outro modo, discute-se se as mercadorias consumidas em etapas anteriores ou posteriores à extração de petróleo e gás podem ensejar o direito ao creditamento do imposto estadual.

Antes do enfrentamento da questão posta, impõem-se breves considerações acerca da legislação relativa à matéria, conforme passo a fazer.

Introduzida no Direito Brasileiro pela Emenda Constitucional nº 18 de 1965, a técnica da não-cumulatividade seguiu o modelo copiado dos franceses e tem como marca um regime de créditos do tipo “produto-físico”, o que representa, na prática, uma atitude mais restritiva do que a adotada em países que seguem o modelo do “crédito financeiro”.

A legislação atual manteve, em linhas gerais, essa sistemática, em que pese a sua mitigação pela Lei Complementar nº 87/96, mediante a qual se passou a admitir o creditamento nas aquisições referentes a bens destinados ao ativo permanente.

Assim é que o crédito fiscal não se constitui (diferentemente do que pensam alguns), em um direito autonomamente consagrado pela Constituição Federal, senão num instrumento legal cuja finalidade é dar operatividade ao princípio da não-cumulatividade. Ou seja, a regra geral do direito ao crédito fiscal tem como requisito a ocorrência de uma operação subsequente tributada

pelo imposto, na qual o crédito funcionará como parcela dedutiva, evitando a cumulação do ICMS.

Exatamente por isso, o legislador impôs uma série de limites e restrições ao uso do crédito pelo estabelecimento mercantil. Na área extrativa, que é de nosso interesse, a disciplina do crédito se encontra, basicamente, no art. 93, inciso I, alínea “e” do RICMS/97 (então vigente):

*“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:*

...

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

Percebiam que além de ter que atender ao requisito acima (serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis), faz-se indispensável (pela dicção do caput) que o creditamento se preste à compensação com o tributo devido em operações subsequentes, sem o qual o crédito será indevido.

Mal satisfeito com a restrição imposta pela alínea “e” do inciso I do artigo 93, o legislador tratou de restringir mais ainda o direito ao crédito, ao disciplinar no § 1º desse mesmo artigo:

*“Art. 93. ...*

...

*§ 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 (grifos acrescidos);

*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.”*

Parece, assim, não haver dúvidas de que a vontade do legislador é de restringir o crédito de ICMS àqueles itens cuja participação no processo extrativo traduz-se como “indispensável”, sendo certo que a sua finalidade não é outra senão viabilizar a “compensação com o tributo devido na operação subsequente”, nos termos do art. 93, caput, combinado com o inciso II, reproduzidos acima.

Deve, por conseguinte, atender, simultaneamente, às seguintes condições: a) serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis; b) estarem vinculados à extração; e c) serem consumidos no processo extrativo.

Examinando os autos, é possível notar que os créditos glosados relacionam-se com as mercadorias consumidas nas etapas da atividade empresarial que antecedem ou que se sucedem à etapa de produção dos poços, conforme descreve o diligente estranho ao feito, fato corroborado pela Recorrente, na medida em que reafirma que a sua prática contábil é de fazer uso de todo o crédito associado às etapas da sua atividade empresarial.

Analizando as etapas descritas no presente processo, é possível notar que são descritas como Planejamento, Perfuração, Completação, Produção e Abandono.

O Planejamento é a fase que antecede a perfuração propriamente dita. Os materiais consumidos nesta etapa não possuem qualquer vinculação com a extração de óleo ou gás, pois sequer existe

atividade extrativa, a qual pode, inclusive, vir a não se realizar acaso os atos de planejamento revelem-se frustrados. Admitir a possibilidade de creditamento dos materiais consumidos na etapa citada não guardaria qualquer coerência com a sistemática do crédito físico, ao contrário, representaria uma antecipação do crédito financeiro, somente previsto para vigorar a partir do ano de 2020.

De fato, inexiste, no momento do planejamento, operação subsequente que pudesse dar azo à compensação prevista no caput do art. 93 do RICMS/97, o que representa um óbice ao creditamento do imposto. A boa técnica contábil recomenda, inclusive, que tais gastos não sejam tratados como “custo”, sendo inadequado apropriá-los no resultado do exercício presente, mas imobilizados no “Ativo Diferido” da Cia, de forma a ser diluído no resultado econômico dos exercícios futuros.

Nesse sentido, entendo que os materiais consumidos na atividade de planejamento não podem ensejar o direito ao crédito do imposto.

Quanto à Perfuração, é a fase inicial de formação do poço, em que se utilizam as brocas de perfuração e os fluidos. A primeira (a broca) é utilizada para cortar a rocha, enquanto que os fluídos são utilizados para refrigerar e lubrificar a broca, prevenindo a desestabilização da rocha e evitando que os fluidos de dentro da rocha entrem no poço. Igualmente ao que ocorre no planejamento, os materiais consumidos nesta etapa não possuem qualquer vinculação com a extração de óleo ou gás, já que ainda não existe atividade extrativa. Não há aqui, ainda, qualquer garantia de produção de óleo, pois o êxito da perfuração depende não apenas da descoberta do óleo, mas também, e sobretudo, da viabilidade econômica de sua exploração.

Ora, como inexiste atividade extrativa propriamente dita, não se pode dizer que as mercadorias aí consumidas tenham sido empregadas “diretamente”. Não há, diga-se de passagem, qualquer contato das brocas e fluídos com a substância mineral, objetivo último da atividade empresarial do sujeito passivo. Ademais, inexiste operação subsequente a ensejar a compensação do imposto, motivo pelo qual entendo que os materiais consumidos nessa etapa não podem ensejar o direito ao crédito de ICMS.

A terceira fase é a Completação, que é a fase de revestimento do poço, ao final da qual estará habilitado a produzir óleo ou gás. Nesta etapa, são introduzidos tubos de revestimento, com pequenos orifícios, por onde o óleo vai fluir para a superfície, havendo a limpeza, fixação de telas, britas e outros materiais que vão assegurar que a atividade extrativa possa acontecer da forma como foi planejada. Esta etapa antecede a etapa extrativa propriamente dita (Produção), sendo que tais gastos somente acontecem após a análise da viabilidade operacional do poço.

Não há, contudo, qualquer atividade extrativa, não sendo possível afirmar que as mercadorias consumidas se relacionem “diretamente” com a atividade extrativa, nem que tenham qualquer contato com as substâncias minerais extraídas e comercializadas pela Cia. Entendo, igualmente, que os materiais consumidos nessa atividade não podem ensejar o direito ao crédito do imposto.

A quarta fase é a Produção, considerada a mais importante na vida de um poço, pois é o momento quando o petróleo e o gás são produzidos. Neste momento, os equipamentos utilizados para perfurar e completar o poço são afastados e são montadas as válvulas que vão regular a pressão dos fluxos. Nesta fase, não existe perfuração, não sendo feito uso de brocas. Resta claro que é somente nesse momento que ocorre a extração de substâncias minerais, as quais serão objeto de vendas subsequentes e débito do imposto incidente, impondo-se o creditamento como mecanismo de garantia da não cumulatividade.

A última fase é o Abandono, quando o poço se torna inviável economicamente para produção de óleo e gás. Neste momento, interrompe-se a atividade extrativa, deixando de haver qualquer correlação dos materiais utilizados com operações subsequentes, o que representa um óbice ao creditamento.

Ora, a aquisição de materiais que não entram em contato direto com as substâncias extraídas não

podem ensejar direito ao crédito do imposto, restando acertado o lançamento ao glosar os créditos relacionados às demais etapas da atividade da Petrobrás, quais sejam, o Planejamento, a Perfuração, a Completação e o Abandono.

É o próprio contribuinte que descreve a função das mercadorias adquiridas, ao afirmar que se prestam a:

*"1) limpar o fundo do poço, dos cascalhos gerados pela broca de perfuração; 2) exercer pressão hidrostática para que não haja influxo de fluidos para dentro do poço, estabilizando as suas paredes; 3) manter o poço aberto, até que o revestimento seja cimentado; e 4) resfriar e lubrificar a coluna de perfuração e a broca."*

Assim, entendo que restou provado que as mercadorias autuadas se configuram como material de uso e consumo.

Quanto às brocas e aos fluidos de perfuração, referidos no parecer da PGE (folhas 362/365), não possuem contato com as mercadorias extraídas, não sendo de se aplicar, aqui, o precedente utilizado para as atividades de extração de minerais, nas quais tais equipamentos entram em contato direto com o minério. De fato, no presente caso as mercadorias autuadas são empregadas em uma fase do processo produtivo em que sequer existe produção, já que são aplicadas em momento anterior ou posterior à extração.

Ademais, a consulta ao demonstrativo de débito revela que não foram glosados créditos de brocas e de fluidos de perfuração, ao menos inexiste glosa de itens com essa descrição.

Quanto à alegação de duplicidade na contabilização das Notas Fiscais nºs 193.209 e 193.360, noto que tal pleito já havia sido deduzido, pelo Sujeito Passivo, em sua peça impugnatória, tendo sido, inclusive, acolhido pelos autuantes. Tais valores já haviam sido excluídos pela decisão de piso, não mais fazendo parte do presente lançamento.

Tenho como procedente em parte, em consequência, a Infração 1, que trata da glosa dos créditos, mantendo a decisão recorrida.

Por igual motivo, a exigência relativa à Infração 2 revela-se procedente em parte, pois as aquisições interestaduais das mercadorias citadas obriga o sujeito passivo ao recolhimento do diferencial de alíquotas. Os valores relativos à duplicidade de contabilização dos documentos fiscais citados já haviam, igualmente, sido expurgados do lançamento.

Por isso, entendo que não merece reparo a decisão de piso, também na Infração 2.

Diante do exposto NEGÓ PROVIMENTO ao Recurso Voluntário.

## VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia do i. Relator do presente Recurso Voluntário, divirjo de sua conclusão sobre o julgamento deste recurso impetrado pelo Contribuinte, tendo em vista o Auto de Infração em epígrafe, que lhe exige recolhimento de ICMS relativo à utilização de crédito fiscal de mercadorias adquiridas, considerada indevida pelo Autuante, por entender serem destinadas a uso e consumo do estabelecimento autuado.

Vejo que se trata de materiais utilizados na atividade extractiva de petróleo do Contribuinte, que embora se desenvolva em várias etapas – pesquisa, perfuração, extração do petróleo ou gás e, se for o caso, abandono –, o objetivo é único – a extração do combustível fóssil – na qual, conforme consta nos autos, são utilizados os produtos que deram azo à autuação, dentre eles, os seguintes: Antiespumante para poços, Bactericida, Bartina, Bauxita, Bentone, Bidex, Bissulfito de Sódio, Carbonato de Cálcio, Clay Cote, Cloreto de Cálcio, Cloreto de Potássio, Cloreto de Sódio, DDB 7104, Dipersante, Quebrador Enzimático, Gelficante para água, Solvente, Reticulador, Emusif. P/ Poços, Graxa lubrificante, Hidroxido de Cálcio, Óleo diesel, Óleo Lubrificante e N-Parafina C13+.

Constatou que a Recorrente apresentou Laudo Técnico elaborado pelo Instituto Nacional de Tecnologia atestando que esses produtos são utilizados na perfuração e manutenção dos poços de

produção de petróleo e que sem a sua presença não é possível viabilizar a extração desse insumo. Ou seja, conforme a Recorrente aduz em suas razões recursais, cujo excerto transcrevo:

*“os produtos mencionados são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado. São produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade. Dessa forma, conclui que são produtos que se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, incluídos entre aqueles que o RICMS/BA-97 autoriza a apropriação de créditos, já que não se pode considerá-los isoladamente, à parte do processo fabril, como simples materiais de uso e consumo, de utilização eventual e descartável, cuja ausência não repercutiria no processo produtivo.”*

Ora, impende concluir que tais produtos, utilizados nas várias etapas extrativas do Contribuinte devem ser considerados como “*mercadorias a serem empregadas diretamente na extração de substâncias minerais ou fósseis*”, no sentido de que o valor do ICMS anteriormente cobrado, constitui crédito fiscal, conforme previsto no Art. 93, Inciso I, alínea “e” do RICMS/97, a seguir transcrito:.

*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:*

*(...)*

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

Isso posto, discordo do entendimento do i, Relator por entender ser IMPROCEDENTE o presepe Auto de Infração e, assim, o meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 269139.0002/12-0, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$12.018.686,97, 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.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Luiz Alberto Amaral de Oliveira, Marcelo Mattedi e Silva e Maurício Souza Passos.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): José Carlos Barros Rodeiro, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Elde Santos Oliveira.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - VOTO DIVERGENTE

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS