

**PROCESSO** - A. I. Nº 299904.0003/16-4  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0123-02/18  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 20/12/2018

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO C.J.F. Nº 0356-12/18

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIAS DESTINADAS AO USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Os materiais em questão não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção, caracterizando-se como de uso e consumo. Infração parcialmente elidida. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL. FALTA DE PAGAMENTO. a) MATERIAIS DE CONSUMO. b) ATIVO IMOBILIZADO. Incide o ICMS nas operações de transferências interestaduais de bens destinados ao uso e consumo e ao ativo imobilizado Inaplicabilidade da Súmula nº 166/STJ. Infração 02 parcialmente elidida. Infrações 03, 04, 05 e 06 subsistentes em parte. Afastadas as preliminares de nulidade. Indeferida a solicitação de perícia/diligência, nos termos em que foi requerida pelo sujeito passivo. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 2ª JJF, respectivamente em razão do Acórdão JJF Nº 0123-02/18, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 299904.0003/16-4, lavrado em 05/07/2016, para exigir ICMS no valor histórico de R\$3.633.536,81, relativos a seis infrações distintas, descritas a seguir.

*Infração 01 - 01.02.02. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014, conforme demonstrativo Anexo A e notas fiscais eletrônicas. Foi lançado imposto no valor de R\$1.628.839,18, mais multa de 60%.*

*Infração 02 - 06.02.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014. Lançado imposto no valor de R\$892.197,15, mais multa de 60%. Consta que se refere a aquisições indevidamente registradas como insumos de produção conforme demonstrativo Anexo A e notas fiscais eletrônicas.*

*Infração 03 - 06.01.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, conforme demonstrativo Anexo B e notas fiscais eletrônicas. Lançado imposto no valor de R\$879.515,90, acrescido de multa de 60%.*

*Infração 04 - 06.01.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2013, janeiro a março e maio a dezembro de 2014. Lançado imposto no valor de R\$24.710,32, acrescido de multa de 60%. Consta que se refere a transferências de mercadorias conforme demonstrativo Anexo C e notas fiscais eletrônicas.*

*Infração 05 - 06.02.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao*

*consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro de 2013 a dezembro de 2014, conforme demonstrativo Anexo D e notas fiscais eletrônicas. Lançado imposto no valor de R\$170.350,47, mais multa de 60%.*

*Infração 06 - 06.02.01. Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, março, abril a agosto e outubro a dezembro de 2013 e janeiro a dezembro de 2014. Lançado imposto no valor de R\$37.923,79, mais multa de 60%. Consta que se refere a transferências de mercadorias destinadas a consumo conforme demonstrativo Anexo E e notas fiscais eletrônicas.*

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 07/08/2018 (fls. 338 a 353) e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão unânime, nos termos a seguir reproduzidos.

**“VOTO:**

*Conforme já relatado, trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o ICMS no valor total de R\$3.633.536,81, acrescido de multa de 60%, em decorrência de seis infrações, sendo as Infrações 01, 02, 03 e 05 impugnadas parcialmente e as Infrações 04 e 06 defendidas em sua totalidade.*

*Preliminarmente foi suscitada a nulidade do Auto de Infração, sob a alegação de cerceamento de defesa, por ser o lançamento composto por seis diferentes infrações.*

*Afasto essa preliminar de nulidade, pois o fato de o Auto de Infração ser composto por seis diferentes acusações fiscais não acarreta cerceamento de defesa e, além disso, não há qualquer previsão legal que impeça a lavratura de Auto de Infração com diversas infrações. Os seis ilícitos fiscais imputados ao autuado referem-se a entradas de mercadorias que resultaram na utilização indevida de crédito fiscal e na falta de recolhimento do diferencial entre alíquotas, inexistindo qualquer dificuldade para compreensão de tais acusações. Além disso, as manifestações do autuado deixam patente que as infrações que lhe foram imputadas foram compreendidas e impugnadas com a devida fundamentação.*

*Com fulcro no art. 147, I, “a”, e II “a” e “b”, do RPAF-BA/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado da Bahia aprovado pelo Decreto nº 7.629/99), indefiro o pedido de prova pericial/diligência, pois os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores e, além disso, as questões a serem apreciadas não necessitam de conhecimentos especiais de técnicos. Ademais, o cerne das questões a serem analisadas já foram objeto de diversos Autos de Infração lavrados contra o próprio autuado, constituindo-se, assim, em matéria já conhecida neste Conselho de Fazenda.*

*Na Infração 01, foi exigido imposto no valor de R\$1.628.839,18, em decorrência de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referentes aquisições de materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, conforme o Anexo A (fls. 25 a 69).*

*Argumenta o autuado que os produtos constantes na planilha “Infrações 01 e 02” com a indicação na coluna “p” de “INSUMO” - dispersante, polieletrólito, desemulsificante, resina catiônica, tripolifosfato de sódio, nitrogênio, inibidores de corrosão, amina neutralizante, cloro, cloreto de cálcio, carbonato de sódio, ácido e água - são insumos vinculados ao seu processo produtivo. Para embasar seu argumento apresenta Relatórios Técnicos e, na defesa, sintetiza a utilização desses produtos em conformidade com os citados Relatórios.*

*Tomando por base as informações constantes nos Relatórios Técnicos e nas correspondentes descrições trazidas na defesa, constato que os produtos em tela são utilizados no tratamento da água que é empregada na refrigeração, na geração de vapor e no tratamento de efluentes. Outros produtos são utilizados no processo de separação da água salgada do petróleo, na prevenção de riscos de oxidações ou de explosões, na inibição de corrosão nos equipamentos, no ajuste de pH e na remoção de substância indesejáveis.*

*Essas utilizações dos referidos produtos não se coadunam com a alegação defensiva de que tais mercadorias se destinariam a integrar os produtos industrializados pelo autuado, consumindo-se no processo produtivo do estabelecimento. Desse modo, com amparo nos Relatórios Técnicos apresentados e nas descrições constantes na defesa, não há como se classificar os produtos relacionados na autuação como insumos, já que não se integram o produto final e nem se consomem ao final de cada processo produtivo.*

*Apesar dos abalizados argumentos trazidos na defesa e no pronunciamento posterior, considerando a utilização no processo industrial do estabelecimento, o entendimento firmado neste Conselho de Fazenda é que os produtos relacionados na autuação, por não se integram o produto final e nem se consomem ao final de cada processo produtivo, possuem a natureza de materiais de uso e consumo do estabelecimento e, portanto, é vedada a utilização do correspondente crédito fiscal de ICMS.*

*No que tange à alegação defensiva de que a glosa de crédito fiscal teria afrontado o princípio da não cumulatividade, ressalto que o procedimento adotado pelos autuantes está em conformidade com a legislação tributária estadual, pois nos termos do art. 29, §1º, II, da Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, o uso do crédito fiscal decorrente da entrada de material de uso e consumo do próprio estabelecimento somente será admitido a*

partir da data prevista na Lei Complementar 87/96. Por sua vez a Lei Complementar 87/96, no art. 33, I, com a redação dada pela LC 138/10, prevê que “somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2020”.

Ademais, considerado a doutrina contábil sopesada com gênese do imposto em tela, as rubricas relativas ao desembolso financeiro com produtos destinados ao uso e consumo do estabelecimento jamais serão considerados para fins de aproveitamento do crédito do ICMS, posto que não compõem o custo do produto e por isso mesmo não serão transferidas ao consumidor final, por se tratarem de despesas, sendo por isso lançadas para fins de apuração de resultado e absorvida pelo resultado do exercício e não como custo da produção.

Registro que o voto citado na defesa relativamente ao Acórdão JF nº 0262-02/06 não pode ser tomado como paradigma para o presente caso, pois aquele voto não representa o entendimento assente neste Conselho de Fazenda, tanto que não prevaleceu, foi voto vencido.

Em face ao acima exposto, a Infração 01 subsiste integralmente.

Em relação à Infração 02 que trata de falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$892.197,15, referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso e consumo do próprio estabelecimento, verifico que os produtos relacionados neste item da autuação são os mesmos tratados na infração anterior.

Dessa forma, uma vez que tais produtos restaram caracterizados como de uso e consumo, nas aquisições interestaduais é devido o ICMS correspondente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais. Considerando que o autuado não comprovou o pagamento dessa diferença de alíquota, a Infração 02 resta devidamente caracterizada.

De referência à Infração 03, sob a qual o autuado foi acusado de ter deixado de recolher ICMS, no valor de R\$ 879.515,90, referente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, o defendente apontou os seguintes equívocos: a) valores de diferença de alíquota que teriam sido recolhidos integralmente; b) diferenças de alíquotas que teriam que recolhidos com a redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91; c) e que os Autuantes não teriam considerado o benefício do Programa DESENVOLVE; d) que foi indevidamente exigido diferença de alíquotas sobre operações com substituição tributária.

Na informação fiscal, os autuantes afirmaram que foram analisados todos os argumentos da defesa, tendo acatado alguns deles e, para dirimir dúvidas, emitiram a intimação DTE nº 5368, a qual não foi atendida no prazo e nem de forma satisfatória. Disseram que, com base nas informações apresentadas pelo defendente, elaboraram novo demonstrativo para esta infração excluindo os valores acatados, sendo encontrado o débito remanescente de R\$ 402.649,81.

Ao se pronunciar sobre o resultado da informação fiscal, o Impugnante alegou cerceamento de defesa, sob o argumento de que os autuantes não deram explicações sobre os valores que foram mantidos na autuação.

Essa alegação de cerceamento não se sustenta, pois os autuantes elaboram os demonstrativos de fls. 221 a 267, dos quais o autuado recebeu cópia conforme fls. 269 a 271, nos quais foram detalhados cada um dos valores excluídos da autuação, bem como os valores remanescentes.

Acompanho o posicionamento dos autuantes na informação fiscal, já que foram os próprios responsáveis pela ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração que reconheceram a procedência parcial dos argumentos defensivos.

Desta forma a Infração 03 subsiste parcialmente no valor de R\$402.649,81, conforme demonstrado na informação fiscal, da seguinte forma:

DATA OCORR	DATA VENC.	B. CÁLCULO	ALÍQ.	MULTA	VALOR
31/01/13	09/02/13	2.342,18	17%	60%	398,17
28/02/13	09/03/13	121.183,94	17%	60%	20.601,27
31/03/13	09/04/13	218.495,35	17%	60%	37.144,21
30/04/13	09/05/13	4.045,29	17%	60%	687,70
31/05/13	09/06/13	5.143,59	17%	60%	874,41
31/08/13	09/09/13	3.632,88	17%	60%	617,59
30/09/13	09/10/13	19.467,65	17%	60%	3.309,50
31/10/13	09/11/13	8.898,24	17%	60%	1.512,70
30/11/13	09/12/13	12.972,24	17%	60%	2.205,28
31/12/13	09/01/14	57.913,47	17%	60%	9.845,29
31/01/14	09/02/14	776.457,94	17%	60%	131.997,85
28/02/14	09/03/14	157.939,12	17%	60%	26.849,65
31/03/14	09/04/14	21.409,12	17%	60%	3.639,55
30/04/14	09/05/14	635.435,24	17%	60%	108.023,99

31/05/14	09/06/14	74.049,41	17%	60%	12.588,40
30/06/14	09/07/14	51.798,47	17%	60%	8.805,74
31/07/14	09/08/14	1.854,18	17%	60%	315,21
31/08/14	09/09/14	75,00	17%	60%	12,75
30/09/14	09/10/14	20.976,41	17%	60%	3.565,99
31/10/14	09/11/14	1.310,00	17%	60%	222,70
30/11/14	09/12/14	46.277,00	17%	60%	7.867,09
31/12/14	09/01/15	126.851,59	17%	60%	21.564,77
TOTAL DA INFRAÇÃO 03					402.649,81

Versa a Infração 04 sobre a falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$24.710,32, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

O defendente apontou os seguintes equívocos: a) as transferências interestaduais não constituem fato gerador do ICMS, nos termos da Súmula 166 do STJ; b) não foram considerados valores de diferença de alíquota que teriam sido recolhidos a maior; c) recolhimentos efetuados à alíquota de 3,66%, referentes a mercadorias com redução de base de cálculo prevista no Convênio 52/91.

Quanto à questão da incidência do ICMS nas transferências interestaduais e, em consequência da diferença de alíquota, assiste razão aos autuantes, pois a lei instituidora do ICMS no Estado da Bahia, Lei Ordinária Estadual nº 7.014/96, no seu artigo 4º, inciso XV, expressamente prevê que ocorre o fato gerador do ICMS no momento “da entrada ou da utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes alcançadas pela incidência do imposto”.

Ademais, há que salientar que a Lei Complementar 87/96, no seu art. 13, § 4º, expressamente dispõe sobre critérios de determinação da base de cálculo nas transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, pelo que se conclui que tais operações estão dentro do campo de incidência do ICMS. No mesmo sentido aponta a segunda parte do inciso I do artigo 12, ao informar que ocorre o fato gerador no momento da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro do mesmo titular.

Também vale ressaltar que a Súmula 166 do STJ, à qual faz alusão o autuado em sua defesa, foi editada antes do advento da Lei Complementar nº 87/96.

Portanto, conforme acima exposto, não há dúvida que a legislação tributária prevê que incide ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas nas transferências interestaduais efetuadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Quanto aos demais equívocos apontados na defesa, os autuantes concordam com as alegações apresentadas pelo autuado e elaboraram novos demonstrativos excluindo os valores indevidos, o que reduziu o débito da infração 04 para R\$14.113,89.

Saliento que não há como prosperar a alegação de cerceamento de defesa, pois os autuantes elaboram os demonstrativos de fls. 221 a 267, nos quais foram detalhados cada um dos valores excluídos da autuação bem como os valores remanescentes, dos quais o autuado recebeu cópia conforme fls. 269 a 271.

Acolho o resultado da informação fiscal, uma vez que os novos valores foram apurados pelos próprios responsáveis pela ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração, os quais reconheceram a procedência parcial dos argumentos defensivos.

Quanto ao pedido para que seja reduzida a multa indicada nessa infração, ressalto que por se tratar de multa por descumprimento de obrigação principal, a apreciação de tal matéria ultrapassa as competências das Juntas de Julgamento Fiscal, contrário, portanto, a decisão trazida pela defesa como paradigma, pois esta se deu antes da alteração regulamentar que proferiu o impedimento em tela.

Dessa forma, a Infração 04 subsiste parcialmente no valor de R\$14.113,89, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

DATA OCORR	DATA VENC.	B. CÁLCULO	ALÍQ.	MULTA	VALOR
31/01/13	09/02/13	430,71	17%	60%	73,22
28/02/13	09/03/13	137,35	17%	60%	23,35
31/03/13	09/04/13	12.059,53	17%	60%	2.050,12
30/04/13	09/05/13	1.012,94	17%	60%	172,20
31/05/13	09/06/13	744,24	17%	60%	126,52
30/06/13	09/07/13	194,65	17%	60%	33,09
30/07/13	09/08/13	2.939,88	17%	60%	499,78
31/08/13	09/09/13	57,18	17%	60%	9,72

30/09/13	09/10/13	974,35	17%	60%	165,64
31/10/13	09/11/13	1.954,12	17%	60%	332,20
30/11/13	09/12/13	5.766,82	17%	60%	980,36
31/12/13	09/01/14	10.878,76	17%	60%	1.849,39
31/01/14	09/02/14	6.346,71	17%	60%	1.078,94
28/02/14	09/03/14	5.516,00	17%	60%	937,72
31/03/14	09/04/14	5.922,82	17%	60%	1.006,88
31/05/14	09/06/14	1.579,82	17%	60%	268,57
30/06/14	09/07/14	1.071,82	17%	60%	182,21
31/07/14	09/08/14	3.067,82	17%	60%	521,53
31/08/14	09/09/14	3.133,76	17%	60%	532,74
30/09/14	09/10/14	9.096,65	17%	60%	1.546,43
31/10/14	09/11/14	4.746,12	17%	60%	806,84
30/11/14	09/12/14	4.787,94	17%	60%	813,95
31/12/14	09/01/15	602,88	17%	60%	102,49
TOTAL DA INFRAÇÃO 04					14.113,89

Cuida a Infração 05 da falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$170.350,47, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do próprio estabelecimento.

O Impugnante apontou os seguintes equívocos: a) valores de diferença de alíquota que teriam sido recolhidos integralmente; b) diferenças de alíquotas que teriam sido recolhidos com a redução de base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91; c) foi indevidamente exigido diferença de alíquotas sobre operações com substituição tributária; d) foi indevidamente exigido imposto sobre operações de simples faturamento.

Na informação fiscal, os Autuantes afirmaram que analisaram os argumentos do defendente e acataram parte deles e, para dirimir dúvidas, emitiram a intimação DTE nº 5368, a qual não foi atendida no prazo e nem de forma satisfatória. Disseram que, com base nas informações apresentadas pelo defendente, elaboraram novos demonstrativos, excluindo os valores que reconheceram como indevidos, o que reduziu o débito para R\$ 160.291,10.

Ao se pronunciar sobre o resultado da informação fiscal, o defendente mais uma vez alegou cerceamento de defesa, sob o argumento de que os autuantes não deram explicações sobre os valores que foram mantidos na autuação.

Todavia, essa alegação de cerceamento não se sustenta, pois os autuantes elaboram os demonstrativos de fls. 221 a 267, detalhando cada um dos valores excluídos da autuação, bem como demonstrando os valores remanescentes, oferecendo cópia dos referidos demonstrativos ao autuado, conforme fls. 269 a 271.

Acolho o resultado da informação fiscal, já que, além de não constatar qualquer inconsistência, foram os próprios responsáveis pela ação fiscal que resultou na lavratura do Auto de Infração que reconheceram a procedência parcial dos argumentos defensivos.

Assim, a Infração 05 subsiste parcialmente no valor de R\$160.291,10, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

DATA OCORR	DATA VENC.	B. CÁLCULO	ALÍQ.	MULTA	VALOR
31/01/13	09/02/13	2.404,71	17%	60%	408,80
28/02/13	09/03/13	1.423,88	17%	60%	242,06
31/03/13	09/04/13	3.401,47	17%	60%	578,25
30/04/13	09/05/13	2.207,59	17%	60%	375,29
31/05/13	09/06/13	1.304,12	17%	60%	221,70
30/06/13	09/07/13	4.496,71	17%	60%	764,44
30/07/13	09/08/13	2.280,53	17%	60%	387,69
31/08/13	09/09/13	8.353,06	17%	60%	1.420,02
30/09/13	09/10/13	8.977,41	17%	60%	1.526,16
31/10/13	09/11/13	7.208,24	17%	60%	1.225,40
30/11/13	09/12/13	3.962,71	17%	60%	673,66
31/12/13	09/01/14	5.340,35	17%	60%	907,86
31/01/14	09/02/14	4.572,12	17%	60%	777,26
28/02/14	09/03/14	328.107,76	17%	60%	55.778,32
31/03/14	09/04/14	220.449,47	17%	60%	37.476,41
30/04/14	09/05/14	259.986,65	17%	60%	44.197,73
31/05/14	09/06/14	10.144,88	17%	60%	1.724,63
30/06/14	09/07/14	915,35	17%	60%	155,61
31/07/14	09/08/14	1.241,18	17%	60%	211,00
31/08/14	09/09/14	6.983,06	17%	60%	1.187,12
30/09/14	09/10/14	6.600,24	17%	60%	1.122,04
31/10/14	09/11/14	9.720,00	17%	60%	1.652,40

30/11/14	09/12/14	3.291,88	17%	60%	559,62
31/12/14	09/01/15	39.515,47	17%	60%	6.717,63
TOTAL DA INFRAÇÃO 05					160.291,10

Quanto à Infração 06 que trata da falta de recolhimento de ICMS, no valor de R\$37.923,79, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais de mercadorias destinadas ao consumo do próprio estabelecimento, verifiquei que o defendente apontou os seguintes equívocos: a) as transferências interestaduais não constituem fato gerador do ICMS, nos termos da Súmula 166 do STJ; b) não foram considerados valores de diferença de alíquota que teriam sido recolhidos.

Quanto à questão da incidência do ICMS nas transferências interestaduais e, em consequência da diferença de alíquota, assiste razão aos autuantes, conforme já me pronunciei neste voto, na apreciação da Infração 04. Em consequência, não há dúvida que a legislação tributária prevê a incidência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas nas transferências interestaduais efetuadas entre estabelecimentos de uma mesma empresa.

Quanto aos demais equívocos apontados na defesa, os autuantes concordam com as alegações apresentadas pelo autuado e elaboraram novos demonstrativos excluindo os valores indevidos, o que reduziu o débito desse item do lançamento para R\$33.182,05.

Ao se pronunciar sobre a informação fiscal, o defendente alegou cerceamento de defesa, sob o argumento de que os autuantes não deram explicações sobre os valores que foram mantidos. Contudo, essa alegação não merece prosperar, pois os autuantes elaboram os demonstrativos de fls. 221 a 267, dos quais o autuado recebeu cópia conforme fls. 269 a 271, com o detalhamento de cada um dos valores excluídos da autuação, bem como dos valores remanescentes.

Acato o resultado da informação fiscal e, em consequência, a Infração 06 subsiste parcialmente no valor de R\$ 33.182,05, ficando o demonstrativo de débito da seguinte forma:

DATA OCORR	DATA VENC.	B. CÁLCULO	ALÍQ.	MULTA	VALOR
31/01/13	09/02/13	42,24	17%	60%	7,18
31/03/13	09/04/13	41,82	17%	60%	7,11
30/04/13	09/05/13	535,35	17%	60%	91,01
31/05/13	09/06/13	374,12	17%	60%	63,60
30/06/13	09/07/13	91,76	17%	60%	15,60
30/07/13	09/08/13	36,00	17%	60%	6,12
31/08/13	09/09/13	0,71	17%	60%	0,12
31/10/13	09/11/13	80.078,06	17%	60%	13.613,27
30/11/13	09/12/13	6.698,41	17%	60%	1.138,73
31/12/13	09/01/14	3.922,71	17%	60%	666,86
31/01/14	09/02/14	8.977,76	17%	60%	1.526,22
28/02/14	09/03/14	9.088,41	17%	60%	1.545,03
31/03/14	09/04/14	6.219,18	17%	60%	1.057,26
30/04/14	09/05/14	16,47	17%	60%	2,80
31/05/14	09/06/14	22,06	17%	60%	3,75
30/06/14	09/07/14	3.335,47	17%	60%	567,03
31/07/14	09/08/14	2.520,88	17%	60%	428,55
31/08/14	09/09/14	7.911,29	17%	60%	1.344,92
30/09/14	09/10/14	14.411,53	17%	60%	2.449,96
31/10/14	09/11/14	4.338,12	17%	60%	737,48
30/11/14	09/12/14	42.111,18	17%	60%	7.158,90
31/12/14	09/01/15	4.415,00	17%	60%	750,55
TOTAL DA INFRAÇÃO 06					33.182,05

Voto, portanto, pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$ 3.131.273,18, conforme a tabela abaixo, devendo ser homologados os valores já recolhidos:

Infrações	A.	Infração	Julgamento	Devido
1		1.628.839,18	Procedente	1.628.839,18
2		892.197,15	Procedente	892.197,15
3		879.515,90	Proc. em Parte	402.649,81
4		24.710,32	Proc. em Parte	14.113,89
5		170.350,47	Proc. em Parte	160.291,10
6		37.923,79	Proc. em Parte	33.182,05
TOTAL		3.633.536,81		3.131.273,18

A 2ª JF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

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. 364 a

380, mediante o qual aduz as seguintes alegações.

Quanto às infrações 1 e 2, afirma que as mercadorias tratadas nessas infrações são essenciais ao processo de produção da Refinaria Landulfo Alves – RLAM, sendo desacertado entendimento de que se trataria de bens de uso e consumo. Explica que os únicos materiais de mero uso foram aqueles reconhecidos na defesa.

Quanto à Infração 1, informa que foram reconhecidos os produtos constantes das Notas Fiscais nºs 3528, 62718, 17189 e 59524 (forbocol, allura, termômetro, bateria e big bag), que são materiais de uso e consumo do estabelecimento, porém foram escriturados indevidamente como insumos de produção. Dessa forma, explica que reconheceu como devida a parcela de ICMS creditada indevidamente, relativo a essas notas fiscais no valor de R\$4.665,55.

Quanto à Infração 2, explica ter reconhecido que os produtos constantes das Notas Fiscais nºs 3528, 62718 e 17189 são considerados como bens do ativo imobilizado do estabelecimento, porém foram escriturados indevidamente como insumo de produção, sem efetuar, portanto, o recolhimento do ICMS-DIFAL. Dessa forma, explica que foi reconhecido o pagamento do difal relativo a essas notas fiscais (forbocol, allura, termômetro e bateria), no valor de R\$5.413,06.

No tocante aos demais itens objeto da autuação, assegura que todos eles têm natureza de insumos: ácido, amina neutralizante, antiespumante, biocida bissulfito de sódio, cloreto de cálcio, carbonato de sódio, cloro, desemulsificante, desengraxante, dimetil sulfóxido, dispersante, floculante, hipoclorito de sódio, inibidores, nitrogênio, oxigênio, polieletrólito, sulfato de alumínio e tripolifosfato de sódio.

Destaca ser equivocado o entendimento, esposado pela JJF, de que somente seriam insumos os bens que se integrassem ao produto final ou fossem consumidos no final de cada processo produtivo. Defende que essa tese é contrária ao próprio RICMS/2012, cujo art. 309, inciso I, alínea “b” admite o uso de crédito não só de matérias-primas, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo produtivo. Transcreve o texto dos artigos 309 e 312, ambos do RICMS/12, em apoio ao seu ponto de vista.

Conclui, assim, que não há apoio à tese de que os produtos deveriam se integrar ao produto final, como condição para serem considerados insumos. Esclarece que o que se menciona é a integração ou o consumo no processo de industrialização.

Diante disso, entende que os produtos destinados ao tratamento de água para refrigeração e efluentes, e todos os demais produtos arrolados na autuação, estão vinculados ao processo de industrialização, sendo nele consumidos, e ensejam o direito ao crédito, pois inexistia previsão na LC 87/96 que estabeleça tais requisitos. Transcreve ementa de julgado do STJ, em apoio aos seus argumentos.

Explica que o dissenso na questão envolve especialmente a definição de material secundário, que alcança tudo aquilo que seja essencial ao processo produtivo e não corresponda à matéria-prima ou aos serviços vinculados à produção. Transcreve ementa de julgado do TJ-BA, em apoio aos seus argumentos.

No tocante ao uso dos produtos no processo industrial, afirma que a JJF reconhece a utilidade dos materiais no processo produtivo, em conformidade com os laudos técnicos acostados à defesa. Descreve, às folhas 368/370, individualmente, a função de cada uma das mercadorias autuadas no processo, conforme abaixo.

*“Ácido: utilizado na geração de dióxido de cloro, que é um dos agentes biocidas possíveis de serem utilizados no tratamento de água bruta da ETA (Estação de Tratamento de Água) das refinarias, visando a inibir proliferação de microrganismos que possam comprometer a integridade dos equipamentos quanto à corrosão e incrustação.*

*Amina neutralizante: utilizado em torres de fracionamento, para evitar o processo corrosivo nos equipamentos. Sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina fílmica que recobre as partes internas do equipamento.*

**Antiespumante:** utilizado para tratamento da água para evitar e inibir a formação de espumas nas etapas de clarificação, na torre de resfriamento e produção de vapor em caldeiras. A formação de espumas pode levar à ineficiência do tratamento da água, e, no caso das caldeiras, comprometer a leitura de nível, com parada indevida do equipamento.

**Biocida:** atua na eliminação de microrganismos, evitando acúmulo que possa comprometer a integridade dos equipamentos através de processos de corrosão e formação de depósitos e incrustação.

**Bissulfito de sódio:** agente redutor que reage com espécies de cloro residual livre, evitando que o cloro ataque as membranas de osmose reversa, utilizadas para desmineralização da água que será usada para geração de vapor, o qual é necessário para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.

**Cloreto de cálcio:** O cloreto de cálcio tem a função de remover os fluoretos orgânicos solúveis em água proveniente da soda gasta da lavagem dos gases e é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário.

**Carbonato de sódio:** O carbonato de sódio é utilizado para ajuste de PH tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.

**Cloro.** O Cloro é essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de microrganismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos. Tais equipamentos são utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico. O Cloro é um produto químico utilizado na composição de fluido para conferi-lo peso como forma de garantir a permanência dos fluídos da rocha dentro das formações.

**Desemulsificante:** tem a finalidade de facilitar a separação da água salgada do petróleo, além de não permitir que a água separada apresente elevado teor de óleo residual (responsável pela formação de emulsão inversa do tipo óleo em água).

**Desengraxante:** utilizado para limpeza de permutadores de calor, equipamentos que promovem o resfriamento de uma corrente de processo por troca de calor com a água, evitando a contaminação da água de resfriamento com hidrocarbonetos danosos ao meio-ambiente e a formação de depósitos que reduzem a capacidade de troca térmica, restringindo a produção de derivados nas unidades de processamento.

**Dimetil sulfóxido:** catalisador utilizado no processo de sulfetação dos catalisadores de hidrotratamento, sem os quais não é possível enquadrar as especificações da gasolina, do querosene de aviação, do óleo diesel, dos óleos lubrificantes básicos e parafinas, tornando-os inadequados para comercialização.

**Dispersante:** é utilizado no processo de coqueamento com finalidade de manter as partículas em suspensão na água de refrigeração, facilitando sua retirada, assim, como evitar indesejada concentração mais altas de sais.

**Floculante:** utilizado na etapa de clarificação da água bruta, nas estações de tratamento de água, auxiliando a floculação de sólidos suspensos ou impurezas, permitindo a decantação e a purificação da água para utilização em etapas posteriores, inclusive na geração de vapor, necessário para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.

**Hipoclorito de sódio:** biocida que atua na eliminação de microrganismos, evitando acúmulo que possa comprometer a integridade dos equipamentos através de processos de corrosão e formação de depósitos e incrustação.

**Inibidores:** A aplicação de Inibidor de Corrosão é essencial para o processo via tratamento de água de refrigeração, a fim de prevenir ou inibir o estabelecimento de processos corrosivos nos equipamentos em que essa água de refrigeração é utilizada; o contato do Dispersante se dá com a água de refrigeração e o produto não é recuperado; o Inibidor de Corrosão para água de resfriamento é essencial para o processo arrefecimento dos equipamentos, pois ele tem como finalidade impedir ou diminuir a corrosão e a incrustação nos equipamentos. A ausência desse produto pode acarretar a redução expressiva da vida útil de equipamento de grande porte e custo, causada pela instalação precoce de corrosão, e o Inibidor de Corrosão é incorporado totalmente à água de resfriamento.

**Nitrogênio:** O Nitrogênio é essencial para o processo, uma vez que tem finalidade de dar partida, inertizar, selar bombas e compressores, e purgar as unidades. O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na refinaria. Esse produto é consumido no processo.

**Oxigênio:** utilizado no processo de craqueamento catalítico para enriquecer o ar do regenerador, para que haja queima do coque.

**Polieletrólito.** O Polieletrólito é essencial no tratamento de água, pois auxilia a formação de flocos e com isso a água floculada escoa por gravidade para o decantador onde ocorre a separação das fases líquida (água) e sólida (flocos), e consequentemente a retirada de impurezas. Não há recuperação do Polieletrólito após sua utilização e a sua não-utilização reduziria acentuadamente a eficiência do processo de tratamento de água.



**Sulfato de alumínio:** *coagulante inorgânico utilizado na etapa de clarificação da água bruta, na Estação de Tratamento de Água (ETA) e no tratamento primário da Estação de Tratamento de Espejos ou Efluentes Industriais (ETDI) das refinarias. Sua ausência gera perdas na reposição de água tratada nos circuitos de resfriamento e na capacidade de geração de vapor, podendo ocasionar parada das unidades do sistema.*

**Tripolifosfato de Sódio:** *também conhecido como Fosfato Trissódico é utilizado no processo de Utilidades como inibidor de corrosão e é aplicado na água recebida da Estação de Tratamento (ETA) destinada à caldeira. Esse produto é também utilizado no processo de Utilidades na Estação de Tratamento (ETA), denominada em algumas Unidades de Negócios de Estação de Tratamento de Dejetos Industriais (ETDI). No caso do tratamento de efluentes de injeção de fosfato ocorre no tratamento biológico desses efluentes.*

Requer que sejam considerados no julgamento do recurso voluntário os laudos técnicos acostados juntamente com a sua peça recursal, como prova da utilização das mercadorias autuadas no processo produtivo.

Do mesmo jeito, entende que inexistente fundamento que autorize a exigência do diferencial de alíquotas, objeto da Infração 2. Transcreve julgados do TJ-BA, em apoio aos seus argumentos.

Pede a improcedência das infrações 1 e 2.

Quanto às infrações 3 e 5, pede a nulidade do julgamento por ausência de motivação da decisão recorrida. Explica que, relativamente à Infração 3, o valor autuado foi R\$879.515,90, dos quais a Petrobrás reconheceu e pagou o montante de R\$116.844,90. Quanto ao remanescente, informa que apresentou impugnação.

Quanto à Infração 5, explica que o valor autuado foi de R\$170.350,47, dos quais a Petrobrás reconheceu e pagou o montante de R\$26.781,85. Da mesma forma que ocorreu com a Infração 3, explica que impugnou o valor remanescente.

Relata, ainda, que a informação fiscal reconheceu parte dos argumentos da Petrobrás, mas manteve a diferença de R\$285.804,91 para a Infração 3 e de R\$133.509,25 para a Infração 5, sem que o Fisco dissesse a que se refere o valor mantido, nem tivesse dado maiores explicações sobre a sua composição.

Diante disso, entende que a decisão recorrida cerceou o seu direito de defesa, já que, embora tenha dito que acolheu alguns argumentos, não especifica quais, nem explica o motivo porque não acolheu os argumentos defensivos na sua integralidade, deixando de indicar quais notas fiscais não tiveram a devida comprovação de pagamento, o que impede o Sujeito Passivo de exercer o seu direito ao contraditório e à ampla defesa.

Alega que o mesmo se deu em relação à redução da base de cálculo prevista no Convênio ICMS 52/91, pois não foram indicadas quais notas fiscais não se sujeitam a esse ato, e o motivo de não estarem nele enquadradas.

Argumenta que, se o voto do relator apenas endossa o levantamento dos autuantes, sem enfrentar os pontos suscitados em defesa e sem declinar os motivos pelos quais rejeitou cada impugnação, entende restar violado o dever de motivação dos atos administrativos e o devido processo legal, com prejuízo ao contraditório e à ampla defesa.

Do exposto, pede a reforma da decisão de piso para reconhecer a sua nulidade no tocante à manutenção do valor remanescente de R\$285.804,91 (Infração 3) e R\$133.509,25 (Infração 5).

Quanto às infrações 4 e 6, relativas a difal nas compras destinadas ao ativo fixo (Infração 4) e uso/consumo (Infração 6), afirma que a informação fiscal acolheu parte de suas alegações, mas manteve os valores de R\$14.113,89 (Infração 4) e R\$33.182,05 (Infração 6), referente às operações de transferências entre estabelecimentos da Petrobrás.

Alega, todavia, que o entendimento dos tribunais superiores é no sentido de que inócorre fato gerador em tal hipótese. Reproduz julgados e transcreve o enunciado da Súmula 166 em apoio ao seu ponto de vista. Pede a decretação da improcedência dessas infrações.

## VOTO

Preliminarmente, quanto à alegação de nulidade da decisão recorrida, ao argumento de falta de fundamentação acerca dos motivos do indeferimento das razões apresentadas pela defesa (infrações 3 e 5), noto que não assiste razão ao Sujeito Passivo, pois a decisão recorrida fez referência, na folha 349, à informação fiscal prestada pelos Autuantes (acostada às folhas 212/220), devidamente acompanhada pelos novos demonstrativos de débito, às folhas 221/268. O exame dessas novas planilhas, *vis-a-vis* a planilha original, revela que houve exclusão de parte dos documentos fiscais originalmente incluídos no levantamento fiscal, o que é possível ser constatado em face da relação analítica que se encontra acostada ao processo (212/220).

Ora, a falta de referência detalhada aos motivos da exclusão das notas fiscais citadas não traz qualquer prejuízo ao Sujeito Passivo, pois representou o atendimento ao pleito deduzido pela própria empresa. O relevante, na verdade, é o detalhamento das notas fiscais relativas aos valores que permaneceram no auto de infração, informação essa que se encontra presente no processo, permitindo que a Empresa Recorrente venha a exercer o contraditório e a defesa, de forma ampla e irrestrita.

Assim, rejeito a alegação de nulidade da decisão de piso suscitada.

No mérito, no pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 2ª JF (Acórdão Nº 0123-02/17) desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$3.633.536,81 para o montante de R\$3.131.273,18, em valores históricos (vide folha 356), o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, observo que a redução do valor lançado está relacionada à decretação da procedência parcial das exigências contidas nas infrações 3, 4, 5 e 6, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 3, a acusação fiscal descreve a conduta como “*Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento,...*”.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, aduzindo vários argumentos. Alega que efetuara o pagamento com a redução da base de cálculo prevista no Convênio 52/91, relativamente a uma parte dos valores lançados. Alega, também, que, em relação às notas fiscais que indica, outras mercadorias tiveram o imposto recolhido por substituição tributária. A 2ª JF acompanhou o entendimento manifestado pelos Autuantes e julgou este item procedente em parte.

Como se vê, a decisão da JF não merece reparo, pois se trata de matéria eminentemente fática, em relação a qual acompanhou o opinativo do Autuante, que assim se manifestou, após o exame dos documentos acostados pela Autuada.

Quanto à Infração 4, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, ...*”. O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, tendo aduzido dois argumentos: falta de consideração dos pagamentos relativos ao diferencial de alíquota efetuados, e ausência de fato gerador do imposto, com base na Súmula nº 166.

Os autuantes acolheram as razões recursais somente naquilo que se refere aos pagamentos realizados, o que levou à elaboração de novos demonstrativos de débito, conforme folhas 242/249.

Da mesma forma que ocorreu em relação à Infração 3, a 2ª JF acolheu os novos demonstrativos de débito e julgou procedente em parte o Auto de Infração. Tratando-se de juízo que decorreu do exame da documentação apresentada pela Autuada, entendo que agiu de forma acertada a JF, não merecendo reparo a sua decisão.

Quanto à Infração 5, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento de ICMS*

*decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, ...”.*

O Sujeito Passivo deduz várias alegações, quais sejam: 1) alega que recolheu o difal integralmente, em relação à parte das notas fiscais listadas no levantamento fiscal; 2) alega, também, que recolheu o DIFAL com redução da base de cálculo, com base no Convênio ICMS 52/91, para as aquisições de mercadorias enquadradas no convênio citado; 3) alega, para as operações que indica, que as mercadorias se sujeitam ao regime de substituição tributária; e 4) alega que as Notas Fiscais nºs 1872, 1873, 1874 e 1875 referem-se a operações de simples faturamento de remessas em consignação industrial.

Os autuantes acolheram as alegações empresariais, com exceção da alegada não incidência. Retificaram o demonstrativo de débito, conforme folhas 250/260. A 2ª JF acolheu o novo demonstrativo de débito e julgou parcialmente procedente o lançamento.

Considerando que a redução do débito foi precedida de exame, por parte dos autuantes, que puderam, assim, validar as alegações empresariais, entendo que a decisão recorrida foi acertada, estando respaldada no exame dos documentos realizado pelos prepostos fiscais.

Quanto à Infração 6, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, ...*”. As alegações recursais foram idênticas, aqui, às deduzidas para a Infração 4, ou seja, “falta de consideração dos pagamentos relativos ao diferencial de alíquota, efetuados”, e “ausência de fato gerador do imposto”, com base na Súmula 166.

Os autuantes acolheram as razões recursais somente naquilo que se refere aos pagamentos realizados, o que levou à elaboração de novos demonstrativos de débito, conforme folhas 261/267.

Da mesma forma que ocorreu em relação à Infração 4, a 2ª JF acolheu os novos demonstrativos de débito e julgou procedente em parte o Auto de Infração. Tratando-se de matéria eminentemente fática, decorrendo, o juízo decisório, do exame da documentação apresentada pela Autuada, entendo que agiu de forma acertada a JF, não merecendo reparo a sua decisão.

Assim, Nego Provimento ao Recurso de Ofício.

Quanto ao recurso voluntário, a Recorrente ataca a decisão de piso em toda a sua extensão, tangenciando as infrações 1, 2, 3, 4, 5 e 6, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto às infrações 1 e 2, decorreram, ambas, de uma mesma conduta, qual seja, aquisições interestaduais de material para uso e consumo, sendo que a primeira infração refere-se a “*Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ...*”, enquanto que a Infração 2 refere-se a “*Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, ...*”.

O Sujeito Passivo se opõe a ambas, de forma conjunta, o que justifica que sejam julgadas, igualmente, de forma englobada. É o que passo a fazer.

A Recorrente alega que as mercadorias autuadas constituem-se em produtos intermediários, vinculados diretamente ao seu processo industrial.

Examinando o demonstrativo de débito, às folhas 25/69, é possível notar que as operações autuadas se referem a aquisições de materiais diversos, cujo tratamento jurídico deve variar de acordo com a sua finalidade no estabelecimento, conforme segue.

Parte dos materiais se destina ao tratamento de água de refrigeração, conforme descreve a própria Recorrente às folhas 157/160. São eles: “ácido”, “anti-espumante”, “bissulfito de sódio”, “cloreto

de cálcio”, “desemulsificante”, “floculante” e “polieletrólito”. Esses materiais devem ser tratados como de uso e consumo, conforme remansosa jurisprudência deste Conselho de Fazenda, não sendo possível o aproveitamento do crédito em suas aquisições, já que não possuem afetação direta ao processo produtivo, mas se destinam a retirar partículas pesadas que se depositam nas paredes dos equipamentos, diminuindo a sua eficácia.

Outra parte desses materiais possui a função de anticorrosivos, informação que se extrai dos laudos acostados ao processo. São eles: “amina neutralizante”, “biocida”, “carbonato de sódio”, “cloro”, “dispersante”, “hipoclorito de sódio”, “inibidores” e “tripolifosfato de sódio”. São, igualmente, materiais de uso/consumo cuja função é a preservação dos equipamentos. Não podem propiciar direito ao crédito, pois não se integram nem possuem contato direto com o produto fabricado.

Existe também o “desengraxante”, utilizado na limpeza dos equipamentos, sem nenhuma utilização direta no processo. Não dá, portanto, direito ao crédito, conforme entendimento predominante nesta Casa.

Como se vê, diferentemente do que defende o Sujeito Passivo, as mercadorias autuadas não são empregadas diretamente em seu processo. Não tendo afetação ao processo industrial, não é possível falar-se em “*emprego no processo de industrialização*”, conforme exige o art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, conforme abaixo.

*“Art. 309. 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 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, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fósfil;*

*...*

Esse é o entendimento predominante no âmbito do Consef, conforme se pode constatar pela leitura de trecho da ementa do Acórdão CJF Nº 0355-11/13, da 1ª CJF, conforme abaixo.

*“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Diligência fiscal comprova que os materiais objeto da autuação são utilizados na proteção de ativos (inibidor de corrosão, bactericidas, anti-incrustadores, sequestrantes de ferro, inertização, fluidos, cimento) que não entram em contato com o produto final ou de uso ou consumo do estabelecimento (solventes utilizados para limpeza de dutos e tanques, disjuntores elétricos, acetileno, gás freon para ar condicionado), bem como de bens ferramentais (manômetros), além de desemulsificantes, que apesar de entrar em contato direto com o petróleo (separa água do óleo) em seguida é retirado da água no tratamento para reaproveitamento, sendo vedada a utilização de crédito fiscal. Infração mantida (grifos acrescidos)\_...”*

A 2ª CJF tem entendimento nessa mesma linha, conforme trecho de ementa do Acórdão CJF Nº 0297-12/17:

*“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) AQUISIÇÃO DE MATERIAL DE USO E CONSUMO. Embora o impugnante tenha feito longa explanação acerca da distinção entre matéria prima, produtos intermediários e de consumo, este Conselho tem uma posição nitidamente firmada em farta jurisprudência quanto à utilização de materiais como biocidas e dispersantes, que evitam a proliferação de bactérias, inibidores de corrosão, que tem função de prolongar a vida útil dos equipamentos, e não fazendo parte efetiva da produção, não podem ser acatados como matérias primas ou sequer como produtos intermediários (grifo acrescido). ...”*

Assim, não acolho as alegações recursais relativas às aquisições de mercadorias destinadas ao tratamento de água utilizada nas torres de resfriamento.

O “nitrogênio” é utilizado na purga dos tanques, para a sua descontaminação. Seu uso acontece nas paradas, para manutenção das plantas. Por não se integrar ao produto fabricado, nem com ele manter contato, não deve ensejar direito ao crédito.

O uso do nitrogênio para purga dos equipamentos não tem relação direta com o processo produtivo da empresa autuada, pois tal consumo acontece quando da manutenção dos equipamentos, momento em que há interrupção do processo produtivo, conforme se lê na descrição feita pela Recorrente. Ora, se a purga dos equipamentos é um procedimento que acontece no exato momento em que a produção está parada (para manutenção), não é possível, igualmente, falar-se em “*emprego no processo de industrialização*”, conforme exige o art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, já citado.

De fato, a apropriação dos créditos não tem outra finalidade senão evitar a cumulação do imposto que incidiria sobre o produto fabricado, na etapa subsequente. Se não ocorre fabricação de produto e, por consequência, saída subsequente, não há motivos para que se admita o creditamento do ICMS incidente no nitrogênio consumido durante a manutenção, na purga de equipamentos industriais.

Esse é o entendimento que vem sendo consagrado por esta 2ª CJF, que assim se manifestou em trecho do Acórdão CJF Nº 0134-12/17, relatado pelo Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo, reproduzido abaixo.

*“... o contribuinte não tem direito ao crédito fiscal de ICMS relativo às aplicações do nitrogênio para realização de testes de pressão, nas operações de regeneração dos materiais absorventes, como também para purga dos equipamentos quando da manutenção, por se caracterizar como material de uso e consumo.”*

Os acórdãos 0353-12/14 e 0203-12/14, da lavra dessa mesma corte, apontaram nesse mesmo sentido.

A 1ª CJF também tem se manifestado nessa mesma direção, conforme acórdãos 0091-11/14, 0351-11/13, 0355-11/13 e 0173-11/13.

O “sulfato de alumínio” é utilizado no tratamento de efluentes, após o ciclo de produção das mercadorias, com a finalidade de atender às normas ambientais, antes de efetuar o descarte dos resíduos líquidos. Sua aplicação se dá após o processo, não possuindo afetação à fabricação dos produtos acabados. Não gera direito ao crédito, conforme jurisprudência desta Corte.

O “oxigênio” é utilizado na queima do coque utilizado nas caldeiras, não possuindo contato direto nem se integrando ao produto fabricado. Não dá, portanto, direito ao crédito.

Quanto ao “dimetil sulfóxido”, constitui-se em um catalisador que possui a função de sulfetação dos catalisadores, conforme se encontra descrito à folha 369 do processo, em trecho abaixo reproduzido.

*“catalisador utilizado no processo de sulfetação dos catalisadores de hidrotratamento, sem os quais não é possível enquadrar as especificações da gasolina, do querosene de aviação, do óleo diesel, dos óleos lubrificantes básicos e parafinas, tornando-os inadequados para comercialização.”*

Diferentemente dos demais materiais objeto da presente autuação, entendo que o “dimetil sulfóxido” possui afetação direta ao processo, na obtenção das especificações dos produtos fabricados pela Petrobrás. Trata-se de catalisador que se destrói com o uso, devendo, por isso, ensejar o direito ao crédito de ICMS, amparado por regra expressa prevista no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12.

Assim, entendo que a decisão recorrida merece ser reformada naquilo que se refere às infrações 1 e 2, para excluir os valores relativos ao “dimetil sulfóxido”. Tenho as infrações 1 e 2 como procedentes em parte, nos montantes de R\$1.628.096,17 e R\$891.135,70, respectivamente, em conformidade com o demonstrativo de débito abaixo.

Infração 1:

MÊS	VALOR LANÇADO	DIMETIL SULFÓXIDO	VLR JULGADO CJF
jan/14	169.663,35	148,60	169.514,75
fev/14	113.938,12	594,41	113.343,71
mar/14	164.319,29	0,00	164.319,29
abr/14	155.189,37	0,00	155.189,37
mai/14	146.633,62	0,00	146.633,62

jun/14	121.632,67	0,00	121.632,67
jul/14	144.331,68	0,00	144.331,68
ago/14	83.101,65	0,00	83.101,65
set/14	107.950,67	0,00	107.950,67
out/14	88.555,02	0,00	88.555,02
nov/14	198.239,40	0,00	198.239,40
dez/14	135.284,34	0,00	135.284,34
<b>TOTAL</b>	<b>1.628.839,18</b>	<b>743,01</b>	<b>1.628.096,17</b>

**Infração 2:**

<b>MÊS</b>	<b>VLR LANÇADO</b>	<b>DIMETIL SULFÓXIDO</b>	<b>VLR JULGADO CJF</b>
jan/14	79.372,63	212,29	79.160,34
fev/14	53.394,58	849,16	52.545,42
mar/14	104.786,66	0,00	104.786,66
abr/14	92.334,38	0,00	92.334,38
mai/14	87.543,12	0,00	87.543,12
jun/14	54.572,53	0,00	54.572,53
jul/14	87.918,32	0,00	87.918,32
ago/14	40.064,11	0,00	40.064,11
set/14	54.032,02	0,00	54.032,02
out/14	55.681,66	0,00	55.681,66
nov/14	91.819,72	0,00	91.819,72
dez/14	90.677,42	0,00	90.677,42
<b>TOTAL</b>	<b>892.197,15</b>	<b>1.061,45</b>	<b>891.135,70</b>

Quanto às infrações 3 e 5, o Sujeito Passivo não deduziu qualquer argumento de mérito, tendo se limitado a arguir a nulidade da decisão de piso por falta de motivação, alegação esta já enfrentada quando do exame das preliminares.

Não tendo deduzido qualquer argumento, assumiu o risco de sucumbir na hipótese de suas alegações de nulidade não serem acolhidas, como ocorreu. Assim, mantenho a decisão recorrida naquilo que se refere às infrações 3 e 5.

Quanto às Infrações 4 e 6, o Sujeito Passivo as atacou de forma conjunta, deduzindo argumentação global. Trato-as, igualmente, de forma conjunta, conforme segue.

Quanto à Infração 4, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento, ...*”. Já na Infração 06, a conduta autuada foi descrita como “*Falta de recolhimento de ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, ...*”.

O Sujeito Passivo se opôs a ambas, alegando inexistir fato gerador, já que se referem a operações de transferência entre seus estabelecimentos. Cita a Súmula nº 166.

Quanto à questão da incidência, ou não, do imposto estadual nas operações citadas, é importante que se diga que a doutrina inspiradora do legislador constituinte não é uníssona ao delimitar o aspecto material da regra matriz de incidência do ICMS, pois o conceito de “circulação” goza, ao menos, de três vertentes teóricas distintas, denominadas: teorias da Circulação Física, Circulação Econômica e Circulação Jurídica.

A doutrina restritiva adotada pela impugnante (Circulação Jurídica) entende que o campo de incidência do tributo estadual em comento restringe-se àquelas operações nas quais haja mudança da titularidade jurídica da propriedade das mercadorias. Já a Doutrina da Circulação Física, ampliativa, possui uma compreensão distinta, defendendo que basta que se verifique a circulação física das mercadorias para que a operação se enquadre no campo de incidência delimitado pela matriz constitucional. Uma terceira vertente teórica (Circulação Econômica), a mais restritiva de todas as teorias, advoga a tese de que não basta que haja mudança da

propriedade do bem, mas requer que tal ocorra no âmbito do ciclo de escoamento do produto, ao longo da cadeia de distribuição da mercadoria, com destino ao consumo.

Diferentemente do que afirma o Sujeito Passivo, a transferência de mercadorias entre estabelecimentos de uma mesma pessoa jurídica (circulação física) não se encontra fora do campo de incidência do ICMS, pois foi o próprio legislador complementar (LC 87/96) que assim interpretou a matriz constitucional, ao editar o art. 12, cujo inciso I tem o seu teor abaixo reproduzido.

*“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;  
...”*

Assim, apesar do enunciado da Súmula nº 166, do STJ, a legislação acerca da matéria mantém-se em vigor, sendo vedado ao intérprete afastá-la, sob pena de incorrer em grave ofensa ao princípio da separação de poderes, o qual reservou a prerrogativa de editar normas em caráter originário, apenas ao poder legislativo, cabendo ao julgador aplicá-las, enquanto não houver declaração de inconstitucionalidade, em sede de controle concentrado.

Ademais, a PGE tem se manifestado, reiteradas vezes, no sentido de que a Súmula 166 tem o seu alcance limitado às operações internas, pois a sua extensão às operações interestaduais pode resultar em prejuízos ao estabelecimento destinatário, o qual fica impossibilitado de creditar-se do ICMS incidente nas etapas anteriores às operações de transferência, conforme se depreende da leitura da “ressalva” ao “Incidente de Uniformização nº PGE 2016.169506-0”, cujo texto reproduzo abaixo.

*“Entendimento firmado: Não incide ICMS nas transferências internas de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular.*

*Ressalva: Este entendimento não alcança as transferências interestaduais de mercadorias entre estabelecimentos de mesmo titular (grifo acrescido), tendo em vista que a Súmula 166 do STJ e a decisão lançada no REsp 1.125.133/SP não enfrentaram o tema à luz das normas constitucionais que regem o pacto federativo, das quais se extrai fundamento de validade para as disposições do art. 13, § 4º, da LC 87/96. De fato, a definição do tratamento tributário a ser conferido a tais operações demanda seja necessariamente analisado o impacto financeiro suportado pelos Estados de origem e de destino, em decorrência do regime de compensação de créditos e débitos do imposto.*

*Ademais, o próprio STJ reabriu a discussão a respeito do tema, no julgamento do RESP nº 1.109.298-RS, que discute, especificamente, a base de cálculo do ICMS nas transferências interestaduais entre estabelecimentos do mesmo titular, com foco no art. 13, § 4º, da LC 87/96.*

*Tem-se aí, portanto, valioso indicativo de que não se deve ter por definitivamente assentada a questão, enquanto não enfrentada sob a ótica da repartição das receitas tributárias entre os Estados federados.”*

Assim, como as operações autuadas se referem a transferências interestaduais, é forçoso concluir que se situam dentro do campo de incidência do ICMS. Não merece reparo a decisão recorrida naquilo que se refere às infrações 4 e 6.

Ex-positis, NEGO PROVIMENTO ao recurso de ofício, ao tempo em que dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, reduzindo o valor lançado para R\$3.129.468,72, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	1.628.096,17
2	891.135,70
3	402.649,81
4	14.113,89
5	160.291,10
6	33.182,05
<b>TOTAL</b>	<b>3.129.468,72</b>

## VOTO DIVERGENTE

Com a devida vênia do i. Relator do presente Recurso Voluntário, divirjo de sua conclusão sobre o julgamento deste Recurso Voluntário impetrado pelo Contribuinte, no que se refere à Infração 1 que aponta utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2014.

Isso porque, entendo que se trata de materiais utilizados unicamente no complexo processo produtivo relativo à produção dos produtos derivados de petróleo, efetuada pelo Contribuinte, os quais, pelas suas descrições, revelam-se serem produtos intermediários, indispensáveis na obtenção dos produtos produzidos pela Recorrente.

Eis que pela natureza dos insumos objeto da autuação, - ácidos, amina neutralizante, antiespumante, biocida bissulfito de sódio, cloreto de cálcio, carbonato de sódio, cloro, desemulsificante, desengraxante, dimetil sulfóxido, dispersante, floculante, hipoclorito de sódio, inibidores, nitrogênio, oxigênio, polieletrólito, sulfato de alumínio e tripolifosfato de sódio, pode-se inferir que são, de fato, utilizados exclusivamente na sua planta industrial.

Cabe ainda salientar que a recorrente apresentou laudo técnico acostados à defesa que descreve, às folhas 368/370, individualmente, a função de cada uma das mercadorias autuadas no processo em comento.

Vale destacar que o próprio RICMS/2012, cujo art. 309, inciso I, alínea “b” admite o uso de crédito não só de matérias-primas, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo produtivo.

Isso posto, discordo do entendimento do i. Relator por entender ser IMPROCEDENTE a Infração 1 do presente Auto de Infração e, assim, o meu VOTO é pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299904.0003/16-4**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.129.468,72**, 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, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

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

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): José Carlos Barros Rodeiro, Leila Barreto Nogueira Vilas Boas e Luiz Augusto Fernandes Dourado.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - VOTO DIVERGENTE  
(Recurso Voluntário)

LEÔNÍCIO OGANDO DACAL – REPR. DA PGE/PROFIS