

A. I. Nº - 269139.0014/17-9  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
AUTUANTES - FRANCISCO NOBRE DE OLIVEIRA, MARCO AURELIO PAUL CRUZ e JOSÉ  
ELMANO TAVARES LINS  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/11/2018

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0158-01/18**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. Aquisição de material para uso e consumo no estabelecimento, escriturados como se fossem produtos intermediários, reduzindo o valor do saldo devedor do ICMS. Autuante revisou lançamento em decorrência da não observação do estorno proporcional de crédito que é lançado mensalmente na EFD. Infração subsistente em parte. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Mercadorias relacionadas nos autos caracterizadas como material de uso e consumo e não comprovado o pagamento do imposto devido nas aquisições interestaduais. Infração caracterizada. Auto de infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/12/2017, formaliza a exigência de ICMS no valor total de R\$12.873.204,79, em decorrência das seguintes infrações imutadas ao autuado:

INFRAÇÃO 1 (01.02.02) - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ocorrido de janeiro a dezembro de 2013, no valor de R\$11.799.095,85, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

INFRAÇÃO 2 (06.02.01) – 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, ocorrido nos meses de janeiro de 2013 e de março a dezembro de 2013, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

O autuado apresentou defesa das fls. 41 a 54, demonstrando a sua tempestividade. Reconheceu que escriturou como insumos algumas mercadorias cuja natureza seria de material de uso e consumo, tais como acetona, álcool metílico, almofada para carimbo, bateria, escada, filtro de linha, lâmpada, oxigênio, tela, tinta, dentre outros, conforme relação em arquivo denominado “Doc. 1” em CD à fl. 60. Assim, declarou que se creditou de modo equivocado, em relação à Infração nº 1, no montante de R\$27.008,68, o que por consequência acarretou também na ausência de pagamento, quanto à Infração 2, da importância de R\$18.614,22.

Entretanto, alertou que alguns desses materiais reconhecidos como de uso e consumo se submeterem a saídas posteriores isentas ou com redução da base de cálculo, sendo os respectivos créditos fiscais proporcionalmente estornados na EFD. Apresentou tabela com cálculo dos estornos efetuados, no valor de R\$3.571,41, informando que esses dados foram extraídos dos arquivos denominados “Doc. 10” e “Doc. 11” em CD à fl. 60. Desse modo, concluiu que do montante reconhecido na infração 1 de R\$27.008,68 deve ainda ser subtraído o valor de R\$3.571,41.

Argumentou que a utilização do crédito fiscal depende da essencialidade da mercadoria para a atividade do estabelecimento e não apenas na sua participação física na produção, ingressando na

industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo.

Regra que considerou compatível apenas com o regime jurídico anterior, no qual vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, cujo art. 31, inciso III, dispunha que "*não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes [...] a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição*".

Explicou que a Lei Complementar nº 87/96 excluiu essa restrição e tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial, como se conclui dos Arts. 19, 20, §1º, e 33, I.

Asseverou que os insumos relacionados na autuação fiscal são materiais secundários ou intermediários que, neste novo modelo normativo, corresponde a todos os bens necessários ao processo produtivo, mas que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou aos serviços vinculados à produção. Trouxe decisão do Tribunal de Justiça da Bahia nos Embargos de Declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001 em que definiu que material de uso e consumo são os materiais consumidos em atividades não produtivas.

Apresentou laudos produzidos pelo Instituto Nacional de Tecnologia – INT e engenheiros devidamente inscritos no CREA para comprovar que algumas das mercadorias caracterizadas pelos autuantes como material de uso e consumo são essenciais para a produção da empresa (Docs. 02 a 09 em CD à fl. 60), conforme tabela a seguir:

Baritina ( <b>doc. 2</b> ) – usado na perfuração de poços	Evita o influxo de fluídos indesejados e estabiliza as paredes dos poços.
Broca ( <b>doc. 3</b> ) – usado na perfuração de poços	Promove a ruptura das rochas ou formações.
Cloreto de Cálcio ( <b>doc. 4</b> ) – usado na perfuração e completação	Permite, respectivamente, a perfuração de poços e a completação de poços com pressões de poros elevadas.
Desemulsificante ( <b>doc. 5</b> ) – usado na destilação	Permite a separação de água salgada do petróleo.
Emulsificante ( <b>doc. 6</b> ) – usado na implantação de poços	Permite a estabilização das emulsões inversas.
Gelificante ( <b>doc. 7</b> ) – usado na perfuração de poços	Forma o fluido de perfuração de base aquosa, imprescindível para a própria atividade de perfuração.
Parafina ( <b>doc. 8</b> ) – usado na perfuração do poço	Forma o fluido de perfuração de base não aquosa, imprescindível para a própria atividade de perfuração.
Óleo ( <b>doc. 9</b> ) – usado durante toda a operação	Usado em turbinas e demais equipamentos sem os quais se torna impossível a atividade petrolífera.

Acrescentou que a sua atividade industrial não ocorre sem o concurso dessa série de produtos que, de fato, não se agregam ao produto final, mas lhe são indispensáveis, seja permitindo reações químicas e térmicas; seja tratando de outros produtos necessariamente vinculados ao processo fabril; seja purgando produtos inflamáveis, corrosivos e tóxicos; seja em outras atividades essenciais à exploração do petróleo em jazida terrestre.

Entendeu o autuado que a autuação contraria o próprio RICMS/2012, cujo art. 309, inciso I, alínea “b”, admite o uso do crédito não só de matérias-primas que compõem o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo de industrialização e que sejam nele consumidos. E também o Art. 312, I, “b”, do RICMS/2012 que garante o direito à manutenção dos créditos fiscais relativos a mercadorias integradas ou consumidas em processo de industrialização.

O autuado requereu a realização de perícia, apresentando os seguintes quesitos a serem respondidos:

- Quesito 1: Quais são as atividades desenvolvidas pelo estabelecimento autuado, notadamente mencionando aquela(s) que possa(m) ser considerada(s) a(s) sua(s) atividade(s)-fim(ns)?
- Quesito 2: Quais são as etapas produtivas desenvolvidas para o êxito da atividade-fim do estabelecimento autuado?
- Quesito 3: Ordinariamente, quais etapas produtivas antecedem a atividade-fim do estabelecimento autuado? Essas etapas também são desenvolvidas pelo estabelecimento autuado? Sem elas, é possível extrair ou prospectar petróleo ou gás natural?
- Quesito 4: Os processos de perfuração de poços, implantação de poços, completação de poços e destilação são inerentes a indústria de petróleo, e portanto, indispensável à atividade produtiva da PETROBRAS?
- Quesito 5: Quebrar emulsões, inibir a corrosão interna de equipamentos e a formação de sais, eliminar colônias de bactérias, suprimir gases corrosivos e tóxicos, são práticas próprias da indústria de petróleo, e portanto, indispensáveis à atividade produtiva?
- Quesito 6: Os produtos objeto da autuação fiscal fazem parte do processo produtivo do estabelecimento da PETROBRAS?
- Quesito 7: Caso a resposta à pergunta anterior seja negativa, em quais atividades alheias à do estabelecimento são tais produtos empregados?
- Quesito 8: Os produtos objeto da autuação fiscal têm quais utilidades para o estabelecimento da PETROBRAS?
- Quesito 9: Os produtos objeto da autuação fiscal foram consumidos no processo industrial?
- Quesito 10: Sem os produtos objeto da autuação fiscal em referência seria possível prospectar, extrair ou explorar o petróleo ou gás natural no estabelecimento da autuada?
- Quesito 11: O óleo indicado na autuação é utilizado e consumido para fazer funcionar os equipamentos produtivos do estabelecimento da PETROBRAS? Sem tais equipamentos, o processo produtivo é possível e/ou exitoso?

O autuado apresentou DAE referente aos valores históricos reconhecidos como devidos nas infrações 01 e 02, conforme documentos das fls. 63 a 65.

O autuante José Elmano Tavares Lins apresentou informação fiscal das fls. 70 a 73 (frente e verso). Reconheceu que no levantamento do valor da infração 01 não foi considerado o estorno proporcional de crédito que é lançado mensalmente na EFD do Contribuinte. Assim, os cálculos foram refeitos considerando os índices de estorno informados pelo Contribuinte (fl. 71), sendo o valor alterado de R\$11.799.095,85 para R\$9.096.107,76, conforme demonstrativo à fl. 73 e em CD à fl. 74.

Explicou que o uso de créditos fiscais de materiais de uso e consumo pelo autuado é procedimento recorrente. Ressaltou que os gastos com perfuração e completação de poços devem ser contabilizados no ativo permanente como imóveis por acessão física, sem direito a crédito de ICMS.

Reconheceu, entretanto, o direito ao crédito fiscal nas aquisições de óleo diesel destinado à geração de energia elétrica e na desparafinação das colunas de produção dos poços de petróleo. Mas, como não houve segregação, os créditos foram glosados em sua totalidade. Assim, declarou que aguardaria informação do autuado sobre a utilização do óleo diesel, bem como de outros 102 itens de materiais que o autuado não informou sua função no processo produtivo.

Ressaltou que, de acordo com o art. 265, inciso XXII, do RICMS/2012, para que se tenha direito ao uso do crédito de ICMS há que se verificar se o produto adquirido foi consumido no processo de extração mineral ou fóssil, ou se, ao contrário, foi utilizado ou consumido fora desses processos, como no caso da perfuração e completação de poços, por exemplo, e neste caso não dá direito à utilização do crédito de ICMS. Citou em seu favor decisões do CONSEF nos Acórdãos CJF nº 0079-11/05, 0071-12/05, 0435-11/06 e 0463-11/06.

O autuado apresentou manifestação das fls. 78 a 81. Disse que a autuação sofrida é procedimento recorrente da Fiscalização, que, por questões institucionais, insiste na glosa de tais créditos sem observância da Lei Kandir. Insistiu que os produtos que constam na lista anexa ao Auto de Infração caracterizam produtos intermediários, e não de uso e consumo, gerando o direito ao crédito, notadamente porque são consumidos no processo produtivo do estabelecimento da companhia.

Repetiu que, nos termos da Lei Complementar nº 87/95 e da jurisprudência consolidada no Superior Tribunal de Justiça (Recurso Especial nº 1.175.166/MG), não geram direito a crédito aquelas mercadorias direcionadas às atividades alheias do estabelecimento (art. 20, § 1º, e 21, III); em sentido contrário, portanto, se a mercadoria destinar-se à atividade fim do estabelecimento, ainda que não integre o produto final, irá gerar o crédito.

Destacou que 90% das mercadorias se referem a bens essenciais à atividade empresarial de um estabelecimento produtor de petróleo, uma vez que se relacionam à perfuração e completação de poços de petróleo e ao funcionamento de máquinas e equipamentos.

Reiterou a produção de prova pericial e o julgamento da improcedência do presente auto de infração.

O autuante José Elmano Tavares Lins prestou nova informação à fl. 86, mantendo a exigência fiscal nos termos prestados na informação fiscal, já que não foram acrescentados fatos novos.

O autuado se manifestou novamente à fl. 90, reiterando os pedidos expostos em sua impugnação administrativa.

O autuante José Elmano Tavares Lins prestou nova informação à fl. 95, mantendo a exigência fiscal nos termos prestados na informação fiscal, já que não foram acrescentados fatos novos.

O autuado se manifestou novamente às fls. 99 e 100, reiterando os pedidos expostos em sua impugnação administrativa.

O autuante José Elmano Tavares Lins prestou nova informação à fl. 115, mantendo a exigência fiscal nos termos prestados na informação fiscal, já que não foram acrescentados fatos novos.

## VOTO

Incialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

Indefiro o pedido de realização de perícia formulado pelo autuado. A identificação das mercadorias e a função desempenhada por elas foram descritas nos autos pelos autuantes de forma minuciosa e individualizada, na pasta “ANEXO Auto de Infração” em CD à fl. 11. Não houve discordância quanto ao uso de cada mercadoria, mas quanto ao enquadramento na condição de produto intermediário ou material de uso ou consumo. Assim, concluo que os elementos constantes nos autos são suficientes para se chegar à decisão sobre a lide.

O presente auto de infração exige ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal e pela falta de pagamento da diferença de alíquotas sobre mercadorias consideradas pelos autuantes como material de uso e consumo. As principais mercadorias objeto da autuação foram: areia, acetileno, adensante para poço, antiespumante, argila, bactericida, baritina, bauxita, bisulfito de

sódio, cal, carbonato de cálcio, cloreto de cálcio, cloreto de potássio, cloreto de sódio, ácido clorídrico, persulfato de amônia, desemulsificante, defloculante para poços, solventes, aditivos, desengraxante, dispersante para poços, gelificante, inibidor de corrosão, emulsificante, graxa lubrificante, hidróxido de cálcio, lubrificante, parafina, sequestrante, soda cáustica, viscosificante para poço, óleo diesel e broca.

O autuado fundamentou sua defesa na argumentação de que a utilização do crédito fiscal depende da essencialidade da mercadoria para a atividade do estabelecimento e não apenas na sua participação física na produção. Citou como base legal os Arts. 19, 20, §1º, e 33, I da Lei Complementar nº 87/96.

O item 1, da alínea “b”, do art. 53 da Lei nº 7.014/96, admite a manutenção do crédito fiscal relativo às entradas de mercadorias no estabelecimento ou às prestações de serviços a ele feitas para integração ou consumo em processo de industrialização ou extração. Em consonância com a lei, a alínea “b”, do inciso I, do art. 309 do RICMS, estabelece que constitui crédito fiscal o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização e extração mineral ou fóssil. A condição para apropriação do crédito fiscal na atividade industrial ou extrativa é que a mercadoria seja integrada ou consumida em processo de industrialização ou extração.

É consenso deste órgão julgador, que o que importa para que uma mercadoria possa ser caracterizada como produto intermediário, é onde e como o desgaste acontece. É preciso ficar caracterizado que a mercadoria participou diretamente do processo de fabricação ou extração, para que o direito ao crédito fiscal fique configurado.

Assim, mercadorias que se desgastam antes ou após o processo produtivo, não podem ser consideradas como vinculadas ao processo, tais como as utilizadas na limpeza, lubrificação e conservação de equipamentos, na perfuração e completação de poços, em soldagem ou em tratamento de água. As mercadorias que tiveram os créditos fiscais glosados neste auto de infração, se enquadram nestas categorias, sendo, portanto, classificadas como material de uso e consumo, pois não se integram ao produto final e nem se consumem ao final de cada processo produtivo, ficando o direito ao crédito fiscal somente admitido a partir de janeiro de 2020, conforme estabelecido no inciso I, do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96.

A glosa dos créditos fiscais de que trata este auto, não conflita com a decisão do Tribunal de Justiça da Bahia nos Embargos de Declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001, já que essas mercadorias foram consumidas antes ou após o efetivo processo produtivo.

As mercadorias citadas pelo autuado nos arquivos “Docs. 02 a 09”, em CD à fl. 60, foram basicamente utilizadas durante a perfuração e completação dos poços, fase que antecede a extração propriamente dita e que constitui o ativo permanente da empresa. Quanto ao óleo diesel, foi oportunizado pelos autuantes (fl. 72), que o autuado se manifestasse acerca de sua possível utilização nos geradores de energia e na coluna de desparafinação, a fim de que fossem retirados da autuação. Entretanto, diante da falta de manifestação do autuado acerca da sua efetiva utilização, também mantemos a exigência fiscal sobre este item.

Convém destacar, ainda, que esta decisão encontra respaldo também nas decisões do CONSEF, nos Acórdãos CJF nºs 0079-11/05, 0071-12/05, 0435-11/06 e 0463-11/06, citados pelos autuantes na informação fiscal, e nos Acórdãos nºs CJF 0377-12/15 e 0013-11/16.

Reconheço como correta a revisão do lançamento fiscal em decorrência da não observação do estorno proporcional de crédito, que é lançado mensalmente na EFD pelo autuado. Assim, fica a infração 1 reduzida para R\$9.096.107,76, conforme demonstrativo à fl. 73 e em CD à fl. 74, e a infração 2 mantida integralmente.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado, conforme relatório à fl. 118.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** do Auto de Infração nº 269139.0014/17-9, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.170.216,70**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pela autoridade competente os pagamentos já efetuados pelo autuado, conforme relatório à fl. 118.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 169, I, “a” do RPAF-BA/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR