

**A. I. Nº** - 269139.0002/14-6  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS  
**AUTUANTES** - JOSÉ ELMANO TAVARES LINS e JOSÉ ANTÔNIO SOARES SEIXAS  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET – 23.01.2020

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0186-05/19

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** BENS ADQUIRIDOS PARA INTEGRAR O ATIVO PERMANENTE DO ESTABELECIMENTO. Infração parcialmente elidida após revisão efetuada pelos autuantes na fase de informação fiscal, atendendo os reclamos da defesa. Valor residual recolhido pelo contribuinte. **b)** MATERIAL DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Na fase de defesa o contribuinte reconheceu a procedência de parte da exigência fiscal, em relação a alguns itens, que foram listados com as seguintes nomenclaturas: *absorvente adubo orgânico, blusa, camisa, bota, lente para óculos de segurança, agenda, CD, porta para chuveiro e sanitário, saco de juta, tinta, plástico bolha, portão e pilar para o portão de pedestre, protetor solar, líquido gerador de espuma e treinamento interno*. Exclusão nessa cobrança dos itens “propano” e o “líquido bactericida”, que têm participação direta no processo extrativo de petróleo e gás, conforme apurado em diligência determinada por esta JJF. Os valores remanescentes deste item da autuação se referem a “imóveis por acessão física” ou são bens ferramentais, sobressalentes ou peças de reposição de máquinas e equipamentos. Os itens autuados, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na atividade de extração de petróleo e gás. Não são matérias-primas, produtos intermediários ou ativos fixos, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis. Não acolhida a alegação defensiva de que houve violação ao princípio constitucional da não cumulatividade do ICMS. Afastada a arguição de nulidade do ato de lançamento fiscal. Remessa dos autos para homologação dos valores já recolhidos pelo contribuinte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 15/10/2014, para exigir ICMS no valor total histórico de R\$1.302.544,15. O lançamento é composto de duas imputações, com as seguintes descrições:

**Infração 01** – Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a mercadorias adquiridas para integrar o ativo permanente do estabelecimento. Ativo imobilizado devolvido em 2011 após apropriação de crédito de ICMS no CIAP, estornado a menor na apuração do ICMS. Infração detalhada nos demonstrativos inseridos às fls. 12 a 25, período de jan. 2011 a dez de 2013. Valor exigido: R\$450,59, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02** – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento. Relativo a crédito de ICMS de diversos materiais, considerados pelo contribuinte como se fossem ativos imobilizados, conforme lançamento no CIAP, ano de 2011. Valor exigido: R\$1.302.093,56, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96. Infração detalhada nos Demonstrativos apensados às fls. 26 a 172 dos autos. Período: janeiro a dezembro de 2011.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 16/10/14, via intimação pessoal, através de aposição de assinatura na peça acusatória por preposto da empresa (doc. fl. 3).

Em 17/11/2014, o contribuinte, através de seus advogados constituídos através dos instrumentos juntados às fls. 192 a 196 e na forma do Estatuto Social da Companhia, protocolizou a sua defesa administrativa, pontuando inicialmente a tempestividade da peça impugnatória. Informou também ter apresentado nos autos a reprodução da defesa em disco de armazenamento, em cumprimento ao que determina a legislação processual administrativa do Estado da Bahia, positivada no RPAF (Dec. 7.629/99 – doc. fl. 215).

Em seguida, apontou as parcelas relativas às infrações 01 e 02 que reconheceu como devidas, nos valores, respectivamente de **R\$338,86** e **R\$19.656,20**. Quanto à primeira infração, o reconhecimento se deu em relação às seguintes notas fiscais e valores: a) nota fiscal 30238, no importe de R\$7,14; b) notas fiscais 126.959 e 136.708, que se referem à entrada de bens do ativo imobilizado por transferência entre filiais da Petrobras (CNPJ 33.000.167/0004-54 - UN-ES para o CNPJ 33.000.167/0236-67 - UO-BA), que posteriormente, retornaram à sua origem (ES) por meio das notas fiscais 3433 e 3450, emitidas com CFOP 6920 (*Remessa de Vasilhame ou Sacaria*) ao invés do CFOP correto de transferência de ativo imobilizado. Com isso, as baixas das notas fiscais 126959 e 136708 não foram efetuadas no CIAP, no valor R\$199,62; c) notas fiscais 10236, 7549, 10858 e 1356 foram baixadas no CIAP, porém o estorno do crédito das parcelas apropriadas foi efetuado a menor no Livro Registro de Apuração, conforme demonstrado na planilha “*Infração 1 - Baixa CIAP*”, no valor de R\$132,10.

No que se refere às parcelas reconhecidas como devidas na infração 2, no importe de **R\$19.656,20**, relacionou os itens a seguir citados: *absorvente e adubo orgânico, blusa, camisa, bota, lente para óculos de segurança, agenda, CD, porta para chuveiro e sanitário, saco de juta, tinta, plástico bolha, portão e pilar para o portão de pedestre, protetor solar, líquido gerador de espuma e treinamento interno*. A defesa confessa que esses bens foram classificados, **indevidamente** como ativos imobilizados, mas que deveriam ter sido enquadrados pela contabilidade da companhia na categoria de bens de uso e consumo da unidade.

Em relação às demais notas fiscais inseridas na autuação, o contribuinte contesta o lançamento tributário.

A defesa procedeu a juntada, à fl. 227 dos autos, dos comprovantes de recolhimento do imposto (DAEs), relacionados aos itens reconhecidos para as infrações 01 e 02, nos valores originais de R\$19.976,41 e R\$18,66, totalizando a quantia de R\$19.995,07.

Arguiu a nulidade do Auto de Infração, invocando a aplicação dos princípios do devido processo legal, contraditório e ampla defesa, contidos na Constituição de 1988. Afirmou que na presente autuação, as Autoridades Fiscais compilaram diversas infrações em um único auto de infração, o que dificultou, sobremaneira, a apresentação da respectiva impugnação. Em razão da ampla gama de assuntos tratados, disse que esbarrou em dificuldades para compreender e ter conhecimento sobre todas as situações fáticas indicadas pelo Fisco. Enfatizou que as infrações que lhe foram imputadas são de diversas naturezas, envolvendo diferentes discussões e abordagens jurídicas, dificultando assim a apresentação da impugnação administrativa.

Ressaltou que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado Bahia, no art. 123, prevê o direito de o contribuinte fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal no prazo de 30 dias, devendo se entender que tal prazo refere-se a cada lançamento tributário.

Argumentou também que o presente lançamento é composto de sete exigências fiscais diferentes, havendo, em verdade, sete autuações em um único auto de infração.

Reiterou o pedido de anulação por ofensa do direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, pois, para a impugnante, o seu direito foi limitado a analisar os fatos e apresentar a respectiva impugnação.

Mais à frente, discorreu acerca do direito constitucional e legal ao crédito de ICMS, afirmando que o mesmo decorre de comando constitucional, especificamente do princípio da não-cumulatividade, estabelecido na Constituição Federal – no caso do ICMS, no art. 155, §2º, inc. I – sendo este um comando ao qual estão submetidos tanto o contribuinte quanto o Estado.

Que esse princípio da não-cumulatividade, consagrado na Constituição, segundo o seu próprio texto, torna-se efetivo *“compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços, com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

Entende que o mencionado dispositivo constitucional não estabelece qualquer restrição, significando que o contribuinte deve abater, dos débitos originários de suas operações, os créditos oriundos das operações anteriores. Que não é lícito que qualquer lei complementar ou ordinária estabeleça restrições ao direito de crédito em desacordo com aquele princípio inscrito na Carta Magna.

Sobre a matéria, transcreveu na peça defensiva lições dos Profs. José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lipp, extraídas do livro *“A não cumulatividade tributária”*. Fez também menção a ensinamentos doutrinários do saudoso tributarista, Dr. Geraldo Ataliba e do outro eminente jurista paulista, o Dr. Roque Carrazza.

Sustentou, em síntese, que por se tratar da questão do aproveitamento de créditos fiscais de ICMS, não se pode perder de vista três pontos:

- **primeiro, que ele existe para que se efetive o princípio da não-cumulatividade do imposto, inscrito na Constituição Federal;**
- **depois, que a Constituição não estabeleceu qualquer restrição a esse regime de abatimento, não podendo fazê-lo a lei complementar ou ordinária;**
- **por fim, deve-se sempre lembrar que o creditamento não é uma faculdade, mas um dever do contribuinte, pois:**

*“o não aproveitamento dos créditos pelo contribuinte resultar-lhe-á um ônus indesejável. Mas onerará também e, principalmente, os preços, imputando à economia um prejuízo que a Constituição Federal reprime.” (citação extraída de José Eduardo Soares de Melo e Luiz Francisco Lippo, obra citada, p. 133).*

Destacou também, linhas à frente, que a Constituição Federal optou pelo regime financeiro, e não físico, para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade do ICMS.

No tocante ao valor residual da infração 1, a defesa postula pela declaração de improcedência, argumentando que as demais notas fiscais listadas na autuação foram baixadas no CIAP e o estorno do crédito das parcelas apropriadas foi efetuado no Livro Registro de Apuração, porém o fisco considerou como “parcela a estornar” um valor maior que o efetivamente apropriado no período, conforme constante nas telas de consulta dos bens baixados no CIAP que a defesa encaminhou no arquivo anexo, denominado: *“Infração 1 - Baixas CIAP - Valores Creditados”*.

No que se refere à infração 2, para os itens *“fosfato natural, líquido bactericida, Lubrax, Lubrefil, sulfato de amônia, glicerina e propano”*, listados na planilha que serviu de base para a autuação, a defesa se insurgiu contra a exigência fiscal, sustentando que esses materiais foram considerados pela Companhia como insumos do processo de exploração e produção de petróleo e gás natural, com direito ao crédito de ICMS integral. Porém, foram registrados, incorretamente, como ativos imobilizados com seu creditamento parcelado em

**48 vezes, não trazendo prejuízo à fiscalização, totalizando essas parcelas a cifra de R\$1.222,12.**

A defesa frisou que a suposta infração, segundo apontado na peça acusatória, tem supedâneo no art. 93, inciso V, alínea “b” e 124 do RICMS/97, cuja redação dispõe que:

“[...]”

*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:*

[...]

*V - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:*

*b) a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação.*

Reiterou que, em razão da disposição prevista no art. 155, § 2º, I da Constituição Federal, que o mandamento da não-cumulatividade foi erigido à categoria de regra constitucional, e que tal mecanismo constitui um sistema operacional que, antes de tudo, destina-se a minimizar o impacto do tributo sobre os preços dos bens e serviços, viabilizando uma melhor circulação das mercadorias na economia. Que a regra da não-cumulatividade não traduz sugestão ao legislador infraconstitucional, mas uma determinação que garante ao contribuinte o direito de crédito e que o cumprimento à regra da não-cumulatividade não pode ser limitado nem pelo Legislativo, nem pelo Executivo.

Ponderou, logo em seguida, que ao disciplinar o “*direito de abatimento do ICMS*”, o legislador infraconstitucional poderia fixar apenas os elementos necessários à operacionalização da não-cumulatividade, não sendo permitida a determinação de bens, produtos, mercadorias ou serviços que irão permitir, ou não, o crédito do imposto. Na mesma linha, o Legislador Complementar também não poderia fracionar o direito de crédito a determinado período de tempo ou utilização.

Portanto, a defesa sustenta ter agido de maneira correta, devendo ser reconhecido o seu direito ao creditamento do ICMS com a consequente declaração de improcedência do Auto de Infração.

Quanto aos demais bens listados na planilha que compõe a “*Infração 2*”, a defesa ressaltou que os mesmos devem ser considerados elementos integrantes do ativo imobilizado posto que são utilizados nas atividades-fim da Companhia, totalizando a cifra de R\$1.281.215,24.

Dentro desse enquadramento ou moldura defende que deverão ser considerados, para fins de creditamento, todos os bens que integram fisicamente o ativo imobilizado e que sejam utilizados na atividade-fim da PETROBRAS, assim entendido aqueles que forem utilizados nos processos industriais e comerciais para atender ao objeto social da empresa. Dentro desse perfil estariam enquadrados os gastos com projetos de investimento inerentes às atividades de exploração, perfuração, produção e refino, entre outros, todos contabilizados em conta do Ativo Imobilizado, ou do ativo intangível, compreendendo, os últimos, os bens incorpóreos.

Declarou que a correta apreciação da controvérsia necessita da análise de alguns aspectos principais, em particular das normas contábeis que dispõem sobre a qualificação de uma determinada mercadoria como o bem do ativo fixo, visto que a Fiscalização descaracterizou a natureza contábil de determinados itens, a partir de uma análise apriorística, considerando apenas o “tipo” de mercadoria para proceder o enquadramento na categoria de bens de uso e consumo, considerando assim incorreto o procedimento da impugnante, ao incluí-los entre os bens do ativo fixo.

Ponderou então que a ação fiscal foi empreendida em manifesto descompasso com as normas legais aplicáveis ao caso, precipuamente em afronta à Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.177 DE 24.07.2009 (D.O.U. nº 04/08/2009), conforme transcrição abaixo:

**RESOLUÇÃO CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE - CFC Nº 1.177 DE 24.07.2009**

D.O.U.: 04.08.2009

Aprova a NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado.

O CONSELHO FEDERAL DE CONTABILIDADE, no exercício de suas atribuições legais e regimentais,

CONSIDERANDO que o Conselho Federal de Contabilidade, em conjunto com outras entidades, é membro do Comitê de Pronunciamentos Contábeis (CPC), criado pela Resolução CFC nº 1.055/05;

CONSIDERANDO que o CPC tem por objetivo estudar, preparar e emitir Pronunciamentos Técnicos sobre procedimentos de contabilidade e divulgar informações dessa natureza, visando permitir a emissão de normas uniformes pelas entidades-membro, levando sempre em consideração o processo de convergência às normas internacionais;

CONSIDERANDO que o Comitê de Pronunciamentos Contábeis, a partir do IAS 16 do IASB, aprovou o Pronunciamento Técnico CPC 27 - Ativo Imobilizado; resolve:

Art. 1º Aprovar a NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado.

[...]

ANEXO

Objetivo

**1. O objetivo desta Norma é estabelecer o tratamento contábil para ativos imobilizados**, de forma que os usuários das demonstrações contábeis possam discernir a informação sobre o investimento da entidade em seus ativos imobilizados, bem como suas mutações. Os principais pontos a serem considerados na contabilização do ativo imobilizado são o reconhecimento dos ativos, a determinação dos seus valores contábeis e os valores de depreciação e perdas por desvalorização a serem reconhecidas em relação aos mesmos.

Alcance

**2. Esta Norma deve ser aplicada na contabilização de ativos imobilizados**, exceto quando outra norma exija ou permita tratamento contábil diferente.

[...]

**6. Os seguintes termos são usados nesta Norma, com os significados especificados:**

[...]

**Ativo imobilizado é o item tangível que:**

(a) é mantido para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços, para aluguel a outros, ou para fins administrativos; e

(b) se espera utilizar por mais de um período.

**7. O custo de um item de ativo imobilizado deve ser reconhecido como ativo se, e apenas se:**

(a) for provável que futuros benefícios econômicos associados ao item fluirão para a entidade; e

(b) o custo do item puder ser mensurado confiavelmente.

**8. Sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno são classificados como ativo imobilizado quando a entidade espera usá-los por mais de um período. Da mesma forma, se puderem ser utilizados somente em conexão com itens do ativo imobilizado, também são contabilizados como ativo imobilizado.**

**13. Partes de alguns itens do ativo imobilizado podem requerer substituição em intervalos regulares. Por exemplo, um forno pode requerer novo revestimento após um número específico de horas de uso; ou o interior dos aviões, como bancos e equipamentos internos, pode exigir substituição diversas vezes durante a vida da estrutura. Itens do ativo imobilizado também podem ser adquiridos para efetuar substituição recorrente menos frequente, tal como a substituição das paredes interiores de edifício, ou para efetuar substituição não recorrente. Segundo o princípio de reconhecimento do item 7, a entidade reconhece no valor contábil de um item do ativo imobilizado o custo da peça reposta desse item quando o custo é incorrido se os critérios de reconhecimento forem atendidos. O valor contábil das peças que são substituídas é baixado de acordo com as disposições de baixa desta Norma (ver itens 67 a 72).**

Enfatizou que, do cotejo entre os itens descaracterizados pela Fiscalização e as disposições legais sobre a matéria, há suficientes razões para infirmar a validade do Auto de Infração, na medida em que as mercadorias ali relacionadas – entre as quais *rolamentos, pisos, molas, parafusos, arruelas, porcas, filtros, redes, fusíveis, grampos, telas, baterias, cartuchos, portas, portões, amplificadores, amortecedores* – enquadram-se no conceito de ativo imobilizado, porque são mantidos para uso na produção ou fornecimento de mercadorias ou serviços.

Destacou ainda, que a maioria das mercadorias relacionadas nos demonstrativos são de sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas, que ocorrem em intervalos superiores a um ano. Consequentemente, nos termos da NBC T 19.1, itens “7” e “8”, o correto, para a defendente, é a contabilização desses bens no ativo imobilizado, cuja aquisição permite à empresa utilizar o imposto cobrado nas operações anteriores para se compensar com o valor devido naquelas que realizar, desde que observada a sistemática do art. 20, §5º da LC 87/96, cuja norma a defesa afirma ter sido devidamente cumprida pela contabilidade da companhia. Por conseguinte, sustenta que agiu de forma incorreta a Fiscalização ao reclassificar as mercadorias objeto da autuação para enquadrá-las entre os bens de uso e consumo, exclusivamente para vedar à autuada o uso dos créditos respectivos.

Mais à frente, a impugnante postula pela realização de perícia fiscal no presente feito, consubstanciando seu pedido nas disposições do RPAF, aprovado pelo DECRETO Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999, por entender que a matéria posta em discussão envolve certa complexidade, fazendo-se necessária a elaboração de prova pericial técnica, cujo requerimento visa desconstituir a suposta indevida utilização de crédito fiscal e fazer a prova de que os produtos elencados no demonstrativo de débito anexo do Auto de Infração são indispensáveis ao processo produtivo do estabelecimento autuado. Na hipótese de indeferimento da prova, pediu que o processo fosse convertido em diligência e que o procedimento revisional fosse executado por auditor estranho ao feito, para que, com a devida isenção, sejam apreciados os fatos e documentos produzidos na impugnação. Formulou, na inicial, quesitos técnicos e aventou a possibilidade de apresentar assistente se deferida a produção da prova pericial.

Ao finalizar a petição de defesa, o contribuinte pede pela decretação da improcedência do lançamento no que se refere à parte não reconhecida da exigência fiscal e a consequente homologação das parcelas que foram recolhidas, com a decorrente extinção do crédito tributário. Reiterou, em razões finais, o pedido de produção de novas provas, com ênfase na juntada de novos documentos e realização de perícia fiscal-contábil.

Foi prestada informação fiscal, cuja peça se encontra apensada às fls. 230 a 234 do PAF.

No tocante ao pedido de nulidade, os autuantes informaram que os argumentos apresentados pelo contribuinte, em sua defesa, não condizem com este auto de infração, que contém apenas duas infrações e ambas tratam do mesmo assunto que é ativo imobilizado devolvido e material de uso e consumo considerado pelo contribuinte como sendo ativo imobilizado.

Os autuantes, ao se pronunciarem sobre o mérito da infração 1, afirmaram após a revisão do feito, a partir das informações e planilhas apresentadas na peça de defesa e aditivos, que o valor remanescente deste item corresponde exatamente à parcela reconhecida pelo contribuinte, no importe de R\$338,86, desprezados os arredondamentos.

No tocante à Infração 2, pontuaram que o reconhecimento se deu em relação aos itens relacionados na planilha “*Infração 2 - Crédito Indevido Mat Consumo*” (*absorvente e adubo orgânico, blusa, camisa, bota, lente para óculos de segurança, agenda, CD, porta para chuveiro e sanitário, saco de juta, tinta, plástico bolha, portão e pilar para o portão de pedestre, protetor solar, líquido gerador de espuma e treinamento interno*) que foram classificados, **indevidamente**, pela companhia, como ativos imobilizados, pois referem-se a bens de uso e consumo da unidade, no total de **R\$19.656,20**.

Quanto aos demais materiais, pronunciaram-se mantendo a tese contida no Auto de Infração de que os bens arrolados no lançamento, em sua totalidade, têm características de material de uso ou consumo e outros de imóvel por acessão física, sendo que a legislação vigente não admite o crédito do ICMS nessas duas situações. Com relação aos materiais de usos e consumo, conforme disposições art. 33, inciso I da Lei Complementar 87/1996, somente a partir de 1º de janeiro de 2020. E quanto aos imóveis por acessão física, a vedação ao creditamento do imposto se encontraria positivada no RICMS/97, no art. 97, § 2º, Inciso III.

Concluíram então pela manutenção integral da ação fiscal relativamente à infração 02. Com relação à infração 01, concordaram com a redução do valor para R\$338,86, quantia já reconhecida e quitada pelo contribuinte.

Instado a se manifestar acerca do conteúdo da informação fiscal, o contribuinte, através de seus patronos, acostou ao processo nova petição (fls. 237 a 247), para rebater os argumentos dos autuantes, ocasião em que foi reiterado os termos e razões já aduzidas na peça de defesa, com ênfase nos pedidos de realização de perícia fiscal, homologação dos valores reconhecidos e recolhidos para as infrações 1 e 2, nulidade da autuação e, no mérito, decretação de improcedência das parcelas residuais do lançamento fiscal.

Às fls. 273 a 276 do PAF, o órgão de preparo do CONSEF anexou relatórios extraídos do SIGAT, Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária, onde consta o detalhamento das parcelas já reconhecidas e recolhidas pelo contribuinte, relativamente aos itens 1 e 2 do Auto de Infração.

Na assentada de julgamento, ocorrida em 09/07/2015, o presente processo foi convertido em diligência para a ASTEC/CONSEF, ocasião em que foram expostas as razões para a revisão do feito e formulados quesitos (fls. 289/291). O pedido de diligência foi direcionado para a infração 02, sendo esta desdobrada em três partes, de acordo com a metodologia de trabalho adotada pelos autuantes:

1º - Bens contabilizados no ativo imobilizado da empresa, com aproveitamento de créditos fiscais à razão de 1/48 avos, por mês, em que a glosa teve por motivação a reclassificação dos itens para a categoria de imóveis por acessão física, com enquadramento legal nas disposições do art. 97, inc. IV, alínea “c” e seu § 2º, inc. III do Regulamento do ICMS de 1997 (Dec. nº 6.284/97), norma vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (meses de jan. a dez. exercício de 2011). Nesse rol foram listados os seguintes itens e valores estornados: *cimento* (R\$367.761,01); *base de concreto* (R\$131.653,31); *piso* (R\$44.060,86); *mourão* (R\$20.248,33); *escória britada* (R\$11.439,12); *portão* (R\$10.644,41); *porta* (R\$5.779,98); *pilar para portão* (R\$2.669,58); *caixa de passagem alvenaria/concreto* (R\$1.881,98); *portão para pedestre* (R\$527,45); *brita* (R\$442,43); *canaleta de concreto* (R\$297,64); *concreto* (R\$188,75); e, *meio-fio* (R\$71,90). O montante de créditos glosados em relação os itens classificados como imóveis por acessão física totalizaram a cifra de R\$597.666,95.

2º - Bens contabilizados pela empresa no ativo imobilizado, com aproveitamento de créditos fiscais à razão de 1/48 avos, por mês, entre janeiro e dezembro do ano de 2011, cujos valores foram estornados pela fiscalização por terem sido enquadrados na categoria de materiais de uso e consumo, na condição de peças de reposição, sobressalentes, ferramentais entre outros, com enquadramento legal da infração nas disposições do art. 93, inc. V, letra “b” do RICMS/97. Nesse rol foram listados os seguintes materiais e valores glosados: *anodo* (R\$87.284,17); *filtro* (R\$78.302,80); *cartucho* (R\$67.319,34); *rede lamina* (R\$54.830,85); *camisa* (R\$47.515,55); *rolamento* (R\$44.866,17); *tela* (R\$43.124,62); *elemento* (R\$40.872,26); *invólucro* (R\$28.126,83); *manifold* (R\$26.258,56); *haste* (R\$21.627,76); *mola* (R\$19.650,92); *concertina* (R\$16.613,10); *amortecedor* (R\$12.589,48); *gaxeta* (R\$12.312,04); *casquilho* (R\$11.130,48); *acessório* (R\$10.503,76); *reparo* (R\$10.284,28); *disco* (R\$9.624,06); *kit reparo* (R\$7.275,98); *tinta* (R\$6.990,29); *transferência de ativo imobilizado adquirido antes de 2000* (R\$6.745,83); *condulente* (R\$6.581,21); *sobresselante* (R\$6.327,68); *eletrodo* (R\$5.097,67); *mancal* (R\$4.225,15); *contator* (R\$2.894,71); *diafragma* (R\$2.681,25); *telha* (R\$1.808,21); *turfa* (R\$1.789,59); *correia* (R\$1.648,30); *alhkest* (R\$1.526,52); *fluido hidráulico* (R\$1.133,83); *líquido gerador de espuma* (R\$767,29); ***propano*** (R\$749,15); *treinamento* (R\$386,20); *adubo* (R\$352,73); *solo* (R\$336,90); *fusível* (R\$322,15); *sobressalentes* (R\$291,03); *arame* (R\$214,87); *NF cancelada*

(R\$205,42); **glicerina loira (R\$191,09)**; *saco de juta* (R\$184,31); *bateria automotiva*; (R\$105,04), *bota* (R\$102,57); **bactericida (R\$101,28)**; *cotovelo* (R\$92,60); **lubrax (R\$77,16)**; *alkest* (R\$76,28); *blusão segurança* (R\$59,95); **lubrefil (R\$53,44)**; **fosfato (R\$37,70)**; *conduite* (R\$26,65); *óculos de segurança* (R\$25,69); *coifa* (R\$19,08); *acionador* (R\$16,87); *agendas* (R\$16,00); *balancim* (R\$14,20); **sulfato de amônia (R\$12,30)**; *óleo lubrificante* (R\$5,97); *resina* (R\$5,60); *CD* (R\$3,94); *protetor solar* (R\$3,91); *lente de óculos segurança* (R\$3,37); *tira reagentes* (R\$3,09); *óleo wd 40* (R\$0,65); *óculos para maçariqueiro* (R\$0,65); *e, plástico bolha* (R\$0,23). O montante de créditos glosados em relação os itens classificados como materiais para uso e consumo totalizou a cifra de R\$704.428,61.

Foi destacado que a autuada, por ocasião da defesa, sustentou que para os itens **fosfato, líquido bactericida, lubrax, lubrefil, sulfato de amônia, glicerina e propano**, o registro fiscal contábil no ativo fixo foi incorreto, posto que esses produtos constituem verdadeiros insumos do processo de exploração e produção de petróleo e gás natural. Todavia o creditamento, no montante de R\$1.222,12, se deu de forma parcelada, em 48 vezes, não acarretando prejuízos para o erário estadual.

3º) Bens contabilizados no ativo permanente e que a empresa, na fase de impugnação do A.I., reconheceu que o crédito fiscal apropriado era efetivamente indevido. Esses bens foram listados na peça defensiva com seguintes nomenclaturas: *absorvente adubo orgânico, blusa, camisa, bota, lente para óculos de segurança, agenda, CD, porta para chuveiro e sanitário, saco de juta, tinta, plástico bolha, portão e pilar para o portão de pedestre, protetor solar, líquido gerador de espuma e treinamento interno*; totalizando a cifra de R\$19.656,20, valor que foi objeto de recolhimento, conforme atestam os documentos de arrecadação juntados à fl. 227 e os relatórios apensados às fls. 273 a 276 do presente PAF.

Foram formulados os quesitos a seguir transcritos direcionados para a revisão da ASTEC:

1 – Primeiramente a diligência deverá ser executada “*in loco*”, em visita ao estabelecimento do autuado, ocasião em que o diligente deverá requisitar os elementos da contabilidade empresarial e fiscal, a exemplo do plano de contas, livros de escrituração obrigatória, entre outros, analisando também as atividades operacionais desenvolvidas pelo sujeito passivo.

2 – Em seguida, o diligente deverá descrever, no Parecer Técnico, **se efetivamente ocorre ou não** a participação cada item no processo de produção e extração de petróleo e gás, abordando ainda os seguintes aspectos:

2.1 – **em relação aos bens classificados pelos autuantes como imóveis por acessão física:** além da afetação ao processo produtivo, informar, no parecer, o tratamento contábil dado pelo contribuinte em relação a cada item, esclarecendo se efetivamente houve a incorporação dos mesmos ao solo, ou aos poços de extração de petróleo e gás ou aos prédios utilizados pelo estabelecimento da empresa autuada em suas atividades;

2.2. - **em relação aos bens classificados pelos autuantes como de uso e consumo (ferramentais, sobressalentes e peças de reposição):** além da afetação ao processo produtivo e extrativo, com o detalhamento de participação de cada elemento, deverá o diligente informar, no parecer técnico, o tratamento fiscal-contábil dispensado pelo contribuinte em relação a todos os itens, informando ainda quais deles foram objeto de lançamento na “conta de depreciação”, indicando assim a utilização dos mesmos por mais de um exercício fiscal.

2.3 – No tocante aos itens **fosfato, líquido bactericida, lubrax, lubrefil, sulfato de amônia, glicerina e propano**, o diligente deverá detalhar no Parecer Técnico, a participação de cada um desses produtos nas atividades operacionais da autuada, esclarecendo ainda, se os mesmos são consumidos diretamente nos processos de extração e produção de petróleo e gás e, em acréscimo, informar se os referidos produtos entram em contato com aquelas matérias-primas.

3 – O auditor da ASTEC poderá requisitar, a seu critério, outros documentos ou informações junto ao contribuinte que viabilizem a execução dos trabalhos de revisão do feito solicitados por esta 5ª Junta de Julgamento.



4- Cumprida a diligência acima, a ASTEC deverá dar ciência ao autuante e ao autuado do inteiro teor desta peça processual, sendo-lhes assegurado o prazo de 10 (dez) dias para manifestação.

A ASTEC, através do Parecer Técnico nº 075/17, de 29/09/17, apresentou as seguintes conclusões.

Inicialmente, informou que o estabelecimento autuado possui regime especial que lhe autorizou a centralização da apuração e recolhimento do ICMS incidente nas operações vinculadas aos poços de extração de petróleo e gás, localizados ao longo de todo o território do Estado da Bahia. Por esse motivo, os débitos e créditos vinculados à atividade extrativa de petróleo e gás são, todos, lançados na escrita fiscal do estabelecimento localizado na Fazenda Modelo, no município de Catu, somente para efeito de apuração do imposto devido no período. Não há, contudo, qualquer vinculação física dos materiais adquiridos com o endereço cadastrado nos autos, já que sequer as mercadorias chegam a ingressar no estabelecimento autuado.

Em função disso, torna-se desnecessário e, até mesmo, inútil fazer visita à unidade de Catu, já que a mesma não possui qualquer poço ativo funcionando, atualmente, apenas como uma unidade de armazenamento (um tanque) de óleo.

Em decorrência, o revisor efetuou visita tão somente à unidade central da Cia, em Salvador, onde solicitou e obteve as informações úteis para elucidar a legitimidade, ou não, do creditamento do imposto nas operações objeto de glosa por parte do fisco.

Nesse sentido, participou de reunião, em Salvador, no dia 21/12/2016, com prepostos da empresa, oportunidade em que pode questioná-los acerca da função de cada um dos itens no processo produtivo, tendo obtido respostas satisfatórias e sendo-lhe apresentados fotos e folhetos informativos.

Elaborou um demonstrativo, em arquivo Excel acostado ao presente processo, denominado “DEMONSTRATIVO DA DILIGÊNCIA - RELAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS ITENS OBJETO DA AUTUAÇÃO”, conforme CD à folha 299. No demonstrativo citado, foram relacionadas todas as mercadorias objeto da presente diligência, com informações relativas a: “MOTIVO DA AUTUAÇÃO”, “DESCRIÇÃO DO ITEM”, “VALOR AUTUADO”, “ÁREA DE APLICAÇÃO”, “FUNÇÃO”, “TRATAMENTO CONTÁBIL”, “INCORPORAÇÃO AO SOLO”, “DEPRECIAÇÃO” e “PARTICIPAÇÃO DIRETA NA ATIVIDADE EXTRATIVA”.

Além da identificação de cada um dos itens autuados, a tabela Excel forneceu informações acerca da área de aplicação da mercadoria (se administrativa, operacional ou laboratorial), da função em que é utilizada a mercadoria, do tratamento contábil dado, no período, as aquisições dessas mercadorias (consideradas individualmente), da incorporação ao solo, da depreciação de tais despesas, bem como da participação direta na atividade extrativa.

Destacou mais uma vez que as informações colhidas não decorreram de visita *“in loco”*, ao contrário do que foi pedido pelo Relator, pois as mercadorias autuadas não foram aplicadas na planta do estabelecimento autuado, mas em diversos poços existentes ao longo de todo o território baiano. Como já explicitado acima, o lançamento centralizado no estabelecimento localizado no Município de Catu somente foi possível por força de regime especial.

Como não houve inspeção *“in loco”*, algumas das informações obtidas não contêm uma descrição detalhada da sua função no processo de extração de petróleo e gás, pois foram fornecidas pela Unidade de Produção da Bahia, de forma centralizada. Ainda assim, os dados fornecidos pelos prepostos da Petrobrás se prestaram a subsidiar a decisão a ser proferida pelos julgadores da 5ª Junta.

Quanto ao tratamento contábil, o revisor frisou que os sistemas contábil e fiscal da empresa são integrados, cujos dados têm origem única no setor de compras, o que significa afirmar que possuem critério de classificação de despesas uniforme, sendo alimentados por um único acesso de entrada, com a informação migrando internamente para os demais sistemas de controle da Petrobrás.

Destacou, ainda, que, a despeito do esforço empreendido, não foi possível identificar informações de alguns poucos itens. Em alguns casos, em face da genérica descrição dada à aquisição, como é o caso (por exemplo) de “CARTUCHO P/ FILTRO RO-500 NP”, que embora a empresa tenha informado a função, não foi identificada a área de aplicação. Houve, contudo, a identificação do tratamento contábil dado a tal despesa. O mesmo se deu em relação ao item “CAMISA”, já que a generalidade da descrição impossibilita identificar o local em que essa mercadoria foi utilizada. Tal dificuldade se repetiu com alguns outros poucos itens, os quais tiveram, contudo, a identificação do tratamento contábil dado pela Cia.

Quanto às mercadorias “fosfato”, “líquido bactericida”, “lubrax”, “lubrefil”, “sulfato de amônia”, “glicerina” e “propano”, as únicas que têm participação direta no processo extrativo são o “propano” e o “líquido bactericida”, de acordo com as informações constantes do demonstrativo citado.

Concluiu a diligência, submetendo Parecer Técnico a esta relatoria.

Acerca do Parecer da ASTEC, foram cientificados a empresa autuada e os autuantes. Somente o contribuinte, através de seu advogado, apresentou Manifestação escrita nos autos (fls. 305/311), peça firmada em 30/01/2017.

Em relação à glosa de créditos do ICMS de bens do ativo tratados como imóveis por acessão física, afirmou que a cobrança recaiu sobre os itens cimento, base de concreto, piso, mourão, escora britada, portão, porta, pilar para portão, caixa de passagem alvenaria/concreto, portão para pedestre, brita, canaleta de concreto, concreto e meio-fio. Declarou que a Petrobras reconheceu a procedência das cobranças relacionadas aos itens: absorvente, adubo orgânico, blusa, camisa, bota, lente para óculos de segurança, agenda, CD, porta para chuveiro e sanitário, saco de juta, tinta, plástico bolha, portão e pilar para portão de pedestre, protetor solar, líquido gerador de espuma e treinamento interno, classificados indevidamente como ativos imobilizados, por se referirem a bens para uso e consumo. Argumentou que os demais itens/materiais são aplicados nos poços de petróleo, em obras de construção e de alvenaria, constituindo a infraestrutura que possibilita o funcionamento dos poços, sendo, portanto, classificados e contabilizados como ativos imobilizados.

No que refere aos materiais relacionados na diligência à fl. 307, o contribuinte destacou mais uma vez que reconheceu a cobrança dos itens: absorvente, adubo orgânico, blusa, camisa, bota, lente para óculos de segurança, agenda, CD, porta para chuveiro e sanitário, saco de juta, tinta, plástico bolha, portão e pilar para portão de pedestre, protetor solar, líquido gerador de espuma e treinamento interno. Com relação aos demais materiais, afirmou se tratar de equipamentos utilizados nas áreas de produção dos poços, pesquisa e tubulações, a exemplo anodo, filtro, cartuchos, rede laminada, telas, diafragmas, correias, fusíveis, cotovelos, conduítes, coifas, óleos lubrificantes, entre outros, listados às fls. 307/309 deste PAF. Na diligência esses materiais não tiveram uma área específica de aplicação, sendo classificados como peças de reposição, ferramentais e equipamentos de uso interno, utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas. Sustenta mais uma vez a defesa, que nos termos da NBC T 19.1, itens “7” e “8”, o correto seria contabilizá-los no ativo imobilizado, o que permite a empresa compensar os créditos das operações anteriores de aquisição, observada a sistemática do art. 20, § 5º da Lei Complementar nº 87/96.

Quanto à glosa dos itens fosfato, líquido bactericida, lubrax, lubrefil, sulfato de amônia, glicerina e propano, a defesa ressaltou que a diligência reconhece que os produtos, líquido bactericida e propano, têm participação direta no processo extrativo de petróleo e gás. Disse ser inegável que tais produtos se caracterizam como insumos. O propano é utilizado em partida das plantas de gás e o líquido bactericida atua como produto descontaminante nos poços. Em relação aos demais itens, afirma que os mesmos têm a mesma natureza. Os produtos, fosfato, lubrax, lubrefil, sulfato de amônia e glicerina, segundo a defesa, são aplicados nas áreas de operação dos poços, e são descritos na diligência como produtos químicos para poços, sendo, portanto, insumos. O mesmo se dá em relação ao produto “lubrax” utilizado como lubrificante dos equipamentos utilizados

nos poços (motores, bombas, entre outros), que efetuam atividade rotativa na exploração de produção de petróleo e gás. Argumenta a defesa, portanto, que esses materiais são típicos insumos do processo extrativo, de forma que seriam legítimos os créditos lançados na sua escrita fiscal, apesar de ter ocorrido um equívoco da sua contabilidade, pois os mesmos foram lançados no CIAP, na proporção de 1/48 (um quarenta e oito avos).

Ao finalizar a sua Manifestação, a defesa reiterou o pedido de produção de todos os meios de prova admitidos em direito para que sejam julgadas improcedentes as autuações, exceto no que se refere às parcelas reconhecidas.

Os autuantes prestaram nova informação fiscal, em 16/03/2018, peça do processo juntada às fls. 326/327. Afirmaram, em relação à infração 01, que o valor que deve remanescer nesse item corresponde àquele que foi reconhecido pela autuada.

Quanto à infração 2. **Imóveis por acessão física**: declararam que não há previsão na legislação do ICMS do direito ao crédito, não importando se os bens foram destinados a construções que estejam relacionadas com os poços de petróleo. **Materiais de consumo considerados ativos imobilizados**: os bens cujos créditos foram glosados são destinados à manutenção, constituindo peças sobressalentes e de reposição de equipamentos, além de ferramentais de uso interno que não podem ser considerados como ativos imobilizados. **Materiais de consumo (insumos), contabilizados como ativos imobilizados**: Afirmaram se tratar de itens utilizados em laboratório, na lubrificação de equipamentos e nos poços de petróleo compondo o custo de formação dos mesmos, devendo ser enquadrados como imóveis por acessão física.

Mantiveram os valores lançados na infração 02 e na infração 01, concordaram com a redução para a cifra de R\$338,86, já reconhecida e quitada pelo contribuinte.

Em 31/08/2018, o PAF foi novamente convertido em diligência, desta vez, para cumprimento pelos autuantes, lotados na SAT/COPEC. Foi registrado, naquela ocasião, que no pedido de diligência determinada por esta 5ª JJF, cujos quesitos se encontram reproduzidos às fls. 289/291 deste PAF, resultou o parecer Técnico ASTEC nº 075/2017, anexado às fls. 294/298. Neste Parecer foi elaborado demonstrativo, contido no arquivo Excel, inserido no CD (mídia digital) acostado ao presente processo (doc. fl. 299), denominado “DEMONSTRATIVO DA DILIGÊNCIA - RELAÇÃO E DESCRIÇÃO DOS ITENS OBJETO DA AUTUAÇÃO”, contendo a relação de todas as mercadorias objeto da presente diligência, com informações relativas a: “MOTIVO DA AUTUAÇÃO”, “DESCRIÇÃO DO ITEM”, “VALOR AUTUADO”, “ÁREA DE APLICAÇÃO”, “FUNÇÃO”, “TRATAMENTO CONTÁBIL”, “INCORPORAÇÃO AO SOLO”, “DEPRECIACÃO” e “PARTICIPAÇÃO DIRETA ATIVIDADE EXTRATIVA”.

Além da identificação de cada um dos itens autuados, a tabela Excel forneceu informações acerca da área de aplicação da mercadoria (se administrativa, operacional ou laboratorial), da função em que é utilizada a mercadoria, do tratamento contábil dado no período, às aquisições dessas mercadorias (consideradas individualmente), da incorporação ao solo, da depreciação, bem como da participação direta na atividade extrativa.

Quanto às mercadorias “fosfato”, “líquido bactericida”, “lubrax”, “lubrefil”, “sulfato de amônia”, “glicerina” e “propano”, foi constatado, na revisão fiscal, que os únicos itens que têm participação direta no processo extrativo de petróleo e gás são os produtos “propano” e o “líquido bactericida”, de acordo com as informações constantes do demonstrativo citado.

**Em decorrência, o PAF foi encaminhado para os autuantes para que os mesmos procedessem à exclusão, do débito apurado, dos itens “propano” e “líquido bactericida”, visto que foi constatado na diligência da ASTEC/CONSEF que os mesmos se tratam de insumos aplicados no processo extrativo de petróleo e gás do estabelecimento autuado, com a consequente elaboração de novo demonstrativo de débito, por período mensal, no mesmo formato do Auto de Infração, com os valores remanescentes do lançamento.**

Os autuantes, através da Informação Fiscal apensada às fls. 337/338 deste PAF, elaboraram novo Demonstrativo de Débito da Infração 02, por período mensal (jan. a dez. de 2011), após a exclusão

dos produtos “propano” e “líquido bactericida”, reduzindo essa exigência fiscal de R\$1.302.093,56 para o valor de R\$1.301.244,02, acrescido de multa e demais consectários legais.

O contribuinte foi notificado da revisão de valores processadas pelos autuantes, e apresentou Manifestação apensada às fls. 345/346. Disse ter realizado análise do Demonstrativo elaborado pela fiscalização, contendo a exclusão dos itens “propano” e “líquido bactericida”, constando uma pequena divergência aritmética nos meses de jan, fev e mar de 2011, reproduzida na planilha de fl. 345, da ordem de R\$0,89 (R\$850,43 – R\$849,54). Reiterou em seguida todos os demais termos da inicial defensiva.

Os autuantes em nova informação fiscal (fl. 352), retificaram a planilha de débito da infração 02, nos meses de jan, fev e mar de 2011, após as exclusões dos itens “propano” e “líquido bactericida”, para as cifras, respectivamente, de R\$107.559,81, R\$112.895,96, e, R\$116.768,35, atendendo os reclamos da defesa.

Intimado o contribuinte a se manifestar acerca da última alteração efetuada pelos autuantes, atravessou petição nos autos, inserida à fl. 356, firmada em 28/12/2018, declarando não haver motivos para impugnar as correções aritméticas. Reiterou, entretanto, os termos das Manifestações anteriores quanto à natureza dos bens autuados na infração 02, requerendo, mais uma vez, o julgamento pela improcedência das cobranças, salvo a parte reconhecida.

## VOTO

O Auto de Infração em lide é composto de duas imputações fiscais, conforme foi detalhadamente exposto no relatório, parte integrante do presente Acórdão. As exigências fiscais estão relacionadas com a utilização indevida de crédito fiscal, de mercadorias adquiridas para integração no ativo permanente da empresa e para uso e consumo do estabelecimento empresarial.

O estabelecimento autuado opera na atividade de extração de petróleo e gás e centraliza a escrituração de débitos e créditos de diversas unidades da Petrobras localizadas no território do Estado da Bahia, que se dedicam a mesma atividade econômica.

Antes de ingressar nas razões de mérito, cabe consignar, inicialmente, que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99. As bases de cálculo do imposto apurado foram demonstradas em atendimento dos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito (fls. 10 a 172, por produto). O inteiro teor dessas peças processuais foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento, conforme assinatura firmada por preposto da empresa nas respectivas planilhas. Por sua vez, houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos. Registre-se ainda que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada.

Afasto a arguição de nulidade por cerceamento ao direito de defesa, exercício de contraditório e ofensa ao princípio do devido processo legal. Não há na legislação de regência do Processo Administrativo Fiscal (PAF) qualquer óbice que impeça o órgão de fiscalização lançar em um mesmo auto de infração diversas imputações. No caso concreto, foram lançadas no Auto de Infração tão somente duas ocorrências fiscais, abarcando a glosa de créditos de diversos itens. Mas a complexidade da matéria em discussão não invalida o procedimento fiscal. Essa circunstância não impede que o contribuinte possa aditar à defesa novas petições, em acréscimo às razões originalmente apresentadas, inclusive com a juntada de novas provas. Prevalece no PAF o princípio da verdade material, em confronto com a ideia de preclusão processual. Em suma: as circunstâncias existentes no presente processo, que contemplou duas infrações, não impediram a defesa de apresentar novas razões ou produzir provas no processo. No caso em exame, inclusive, o processo foi encaminhado em diligência fiscal à ASTEC e aos autuantes para o devido saneamento e acerto da base de cálculo do imposto, atendendo em parte os reclamos defensivos, como será melhor detalhado na apreciação das razões de mérito.

Ausentes, portanto, razões a justificar a nulificação do procedimento administrativo fiscal por inexistirem vícios que tenham impedido o contribuinte de exercer na plenitude o direito à ampla defesa e o contraditório.

De logo, indefiro o pedido de produção de nova prova revisional do lançamento, através de diligência fiscal ou perícia fiscal, pois vislumbro presentes nos autos elementos fático-probatórios suficientes para instrução e deliberação acerca das exigências fiscais, conforme será melhor detalhado também no exame de mérito das infrações.

Adentrando ao mérito, enfrento em primeiro lugar, as questões suscitadas em torno da infração 01. Neste item houve o reconhecimento parcial pela defesa da procedência da exigência fiscal. O referido reconhecimento se deu em relação às seguintes notas fiscais e valores:

A) Nota fiscal 30238: R\$7,14, coincide com o valor da autuação.

B) Notas fiscais 126959 e 136708: R\$199,62, coincide com o valor da autuação.

C) Notas fiscais: NF 10236: R\$15,72; NF 7549: R\$0,54; NF 10858: R\$2,43 e NF 1356: R\$113,47, totalizando R\$132,10. [O correto seria R\$132,16].

As demais notas fiscais foram baixadas no CIAP com o correspondente estorno dos créditos das parcelas apropriadas no Livro Registro de Apuração. Porém, o fisco considerou como “parcela a estornar” um valor maior que o efetivamente apropriado no período, conforme constante nas telas de consulta dos bens baixados no CIAP, de acordo com o arquivo anexo “Infração 1 - Baixas CIAP - Valores Creditados”.

Os autuantes procederam, na primeira informação fiscal, à exclusão as notas fiscais em que houve concordância com a defesa, restando as seguintes notas fiscais com divergências:

- NF dev 29068, ref. NF 5274: conforme documento apresentado na defesa pelo contribuinte, o crédito possível era de R\$14,16, que coincide com o valor levantado pela auditoria, porém, o crédito utilizado foi de R\$12,07;
- NF dev 29821, ref. NF 6927: conforme documento apresentado na defesa pelo contribuinte, o crédito possível era de R\$9,60, que coincide com o valor levantado pela auditoria, porém, o crédito utilizado foi de R\$8,02;
- NF dev 34022, ref. NF 10225: conforme documento apresentado na defesa pelo contribuinte, o crédito possível era de R\$551,58, que coincide com o valor levantado pela auditoria [R\$551,54], porém, o crédito utilizado foi de R\$454,15;
- NF dev 34770, ref. NF 1454: conforme documento apresentado na defesa pelo contribuinte, o crédito possível era de R\$250,76, que coincide com o valor levantado pela auditoria [R\$250,74], porém, o crédito utilizado foi de R\$242,74;

Os autuantes após a revisão do feito, a partir das informações e planilhas apresentadas na peça de defesa, constataram que o valor remanescente deste item 01 corresponde exatamente à parcela reconhecida pelo contribuinte, desprezados os arredondamentos.

Diante do exposto, a infração 01 corresponde ao valor reconhecido pelo contribuinte, no importe de **R\$338,86**, desprezados os arredondamentos. Infração 01, portanto, fica MANTIDA EM PARTE, devendo ser homologadas as quantias já recolhidas, conforme consta dos documentos de arrecadação anexados à fl. 227 e relatórios internos da SEFAZ-Ba, inseridos às fls. 359 a 363 dos autos.

**MÉRITO INFRAÇÃO 02:** A infração 2 contém a acusação de apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material de uso e consumo do estabelecimento, relacionado a diversos materiais considerados pelo contribuinte, partes e elementos integrantes de seu ativo imobilizado, conforme lançamentos efetuados no CIAP, no ano de 2011. Foi apurada a quantia de créditos indevidos no total de R\$1.302.093,56. De acordo com a fundamentação utilizada pelos autuantes, na constituição do crédito tributário e tomando por base os demonstrativos que integram o Auto de Infração, o lançamento está estruturado em duas partes:

1º - Bens contabilizados no ativo imobilizado da empresa, com aproveitamento de créditos fiscais à razão de 1/48 avos, por mês, em que a glosa teve por motivação a reclassificação dos itens para a categoria de imóveis por acessão física, com enquadramento legal nas disposições do art. 97, inc. IV, alínea “c” e seu § 2º, inc. III, do Regulamento do ICMS de 1997 (Dec. nº 6.284/97), norma vigente à época da ocorrência dos fatos geradores (meses de jan. a dez. exercício de 2011). Nesse rol foram listados os seguintes itens e valores estornados: *cimento* (R\$367.761,01); *base de concreto* (R\$131.653,31); *piso* (R\$44.060,86); *mourão* (R\$20.248,33); *escória britada* (R\$11.439,12); *portão* (R\$10.644,41); *porta* (R\$5.779,98); *pilar para portão* (R\$2.669,58); *caixa de passagem alvenaria/concreto* (R\$1.881,98); *portão para pedestre* (R\$527,45); *brita* (R\$442,43); *canaleta de concreto* (R\$297,64); *concreto* (R\$188,75); e, *meio-fio* (R\$71,90). O montante de créditos glosados em relação os itens classificados como imóveis por acessão física totalizaram a cifra de R\$597.666,95.

2º - Bens contabilizados pela empresa no ativo imobilizado, com aproveitamento de créditos fiscais à razão de 1/48 avos, por mês, entre janeiro e dezembro do ano de 2011, cujos valores foram estornados pela fiscalização por terem sido enquadrados na categoria de materiais de uso e consumo, na condição de peças de reposição, sobressalentes, ferramentais e outros, com enquadramento legal da infração nas disposições do art. 93, inc. V, alínea “b” do RICMS/97. Nesse rol foram listados os seguintes materiais e valores glosados: *anodo* (R\$87.284,17); *filtro* (R\$78.302,80); *cartucho* (R\$67.319,34); *rede lamina* (R\$54.830,85); *camisa* (R\$47.515,55); *rolamento* (R\$44.866,17); *tela* (R\$43.124,62); *elemento* (R\$40.872,26); *invólucro* (R\$28.126,83); *manifold* (R\$26.258,56); *haste* (R\$21.627,76); *mola* (R\$19.650,92); *concertina* (R\$16.613,10); *amortecedor* (R\$12.589,48); *gaxeta* (R\$12.312,04); *casquilho* (R\$11.130,48); *acessório* (R\$10.503,76); *reparo* (R\$10.284,28); *disco* (R\$9.624,06); *kit reparo* (R\$7.275,98); *tinta* (R\$6.990,29); *transferência de ativo imobilizado adquirido antes de 2000* (R\$6.745,83); *condulente* (R\$6.581,21); *sobresselante* (R\$27,68); *eletrodo* (R\$5.097,67); *mancal* (R\$4.225,15); *contator* (R\$2.894,71); *diafragma* (R\$2.681,25); *telha* (R\$1.808,21); *turfa* (R\$1.789,59); *correia* (R\$1.648,30); *alhkest* (R\$1.526,52); *fluido hidráulico* (R\$1.133,83); *líquido gerador de espuma* (R\$767,29); *propano* (R\$749,15); *treinamento* (R\$386,20); *adubo* (R\$352,73); *solo* (R\$336,90); *fusível* (R\$322,15); *sobressalentes* (R\$291,03); *arame* (R\$214,87); *NF cancelada* (R\$205,42); *glicerina loira* (R\$191,09); *saco de juta* (R\$184,31); *bateria automotiva*; (R\$105,04); *bota* (R\$102,57); *bactericida* (R\$101,28); *cotovelo* (R\$92,60); *lubrax* (R\$77,16); *alkest* (R\$76,28); *blusão segurança* (R\$59,95); *lubrefil* (R\$53,44); *fosfato* (R\$37,70); *conduíte* (R\$26,65); *óculos de segurança* (R\$25,69); *coifa* (R\$19,08); *acionador* (R\$16,87); *agendas* (R\$16,00); *balancim* (R\$14,20); *sulfato de amônia* (R\$12,30); *óleo lubrificante* (R\$5,97); *resina* (R\$5,60); *CD* (R\$3,94); *protetor solar* (R\$3,91); *lente de óculos segurança* (R\$3,37); *tira reagentes* (R\$3,09); *óleo wd 40* (R\$0,65); *óculos para maçariqueiro* (R\$0,65); e, *plástico bolha* (R\$0,23). O montante de créditos glosados em relação os itens classificados como materiais para uso e consumo totalizou a cifra de R\$704.428,61.

Na fase de defesa o contribuinte reconheceu a procedência de parte da exigência fiscal, em relação a alguns itens, que foram listados com as seguintes nomenclaturas: *absorvente adubo orgânico*, *blusa*, *camisa*, *bota*, *lente para óculos de segurança*, *agenda*, *CD*, *porta para chuveiro e sanitário*, *saco de juta*, *tinta*, *plástico bolha*, *portão e pilar para o portão de pedestre*, *protetor solar*, *líquido gerador de espuma e treinamento interno*; totalizando a cifra de R\$19.656,20, valor que foi inclusive objeto de recolhimento conforme atesta os documentos de arrecadação juntados à fl. 227 e relatórios apensados às fls. 359/363 do presente PAF.

Para os itens remanescentes a defesa contestou o lançamento de ofício. Aduziu de início que em relação aos produtos “*fosfato natural, líquido bactericida, Lubrax, Lubrefil, sulfato de amônia, glicerina e propano*”, após revisão de seus registros, a Companhia retificou seus lançamentos contábeis e fiscais, os enquadrando na condição de insumos do processo de exploração e produção de petróleo e gás natural, com direito ao crédito integral de ICMS. Informou que os mesmos foram incorretamente registrados, pela contabilidade da empresa na condição de ativos imobilizados, com creditamento parcelado em 48 vezes e que esse proceder não acarretou prejuízos ao Erário, frente ao argumento de que por serem insumos da atividade

**fim do estabelecimento, o direito ao crédito seria pelo valor total destacado nos documentos fiscais de aquisição. Os créditos de ICMS desses materiais totalizaram a cifra de R\$1.222,12.**

No tocante aos demais itens, integrantes da infração nº 02, a defesa pontuou que os mesmos se referem a bens do ativo permanente, devidamente registrados no livro CIAP, cujos créditos fiscais foram apropriados à razão de 1/48 avos, na forma prevista na lei, posto que os mesmos são utilizados nas atividades operacionais da Companhia.

Invocando a aplicação ao caso do princípio da não cumulatividade do ICMS, que se encontra positivado na Constituição Federal, no art. 155, § 2º, I, afirmou a impugnante que esse princípio foi erigido à categoria de regra constitucional e que o legislador infraconstitucional ao disciplinar o “direito de abatimento do ICMS”, somente poderia estabelecer regras para que fossem fixados tão somente os elementos necessários à operacionalização da não-cumulatividade, não sendo permitido a determinação, pela via da legislação ordinária, de quais bens, produtos, mercadorias ou serviços poderiam permitir, ou não, o lançamento escritural do crédito na conta corrente fiscal.

Nessa mesma linha, a defesa sustenta que o Legislador Complementar também não poderia fracionar o direito de crédito a determinado período de tempo ou utilização. Dentro desse enquadramento ou moldura a defesa argumentou que deverão ser considerados, para fins de creditamento, todos os bens que integram fisicamente o ativo imobilizado e que sejam utilizados na atividade fim da PETROBRAS, assim entendidos aqueles que forem utilizados nos processos industriais e comerciais para atender ao objeto social da empresa. Dentro desse perfil estariam enquadrados os gastos com projetos de investimento inerentes às atividades de exploração, perfuração, produção e refino, entre outros, todos contabilizados em conta do Ativo Imobilizado, ou do ativo intangível, compreendendo, os últimos, os bens incorpóreos.

Declarou que a correta apreciação da controvérsia necessitaria da análise de alguns aspectos principais, em particular das normas contábeis que dispõe sobre a qualificação de uma determinada mercadoria como o bem do ativo fixo, visto que a Fiscalização descaracterizou a natureza contábil de determinados itens, a partir de uma análise apriorística, considerando apenas o “tipo” de mercadoria, para proceder ao enquadramento na categoria de bens de uso e consumo, considerando assim incorreto o procedimento da impugnante, ao incluí-los entre os bens do ativo fixo.

Ponderou então que a ação fiscal foi empreendida em manifesto descompasso com as normas legais aplicáveis ao caso, precipuamente em afronta à Norma Brasileira de Contabilidade – NBC T 19.1 - Ativo Imobilizado, aprovada pelo Conselho Federal de Contabilidade – CFC por meio da Resolução nº 1.177 DE 24.07.2009 (D.O.U. nº 04/08/2009).

A defesa também argumentou que a maioria das mercadorias relacionadas nos demonstrativos que lastreiam o A.I são de sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas da empresa, que ocorrem em intervalos superiores a um ano. Consequentemente, nos termos da NBC T 19.1, itens “7” e “8”, o correto, para a defendente, é a contabilização desses bens no ativo imobilizado, cuja aquisição permite à empresa utilizar o imposto cobrado nas operações anteriores para se compensar com o valor devido naquelas que realizar, desde que observada a sistemática do art. 20, §5º da LC 87/96, cuja norma a defesa afirma ter sido devidamente cumprida pela contabilidade da companhia. Por conseguinte, sustenta que agiu de forma incorreta a Fiscalização ao reclassificar as mercadorias objeto da autuação para enquadrá-las entre os bens de uso e consumo, exclusivamente para vedar à autuada o uso dos créditos respectivos.

Mais à frente, a impugnante postula pela realização de perícia fiscal no presente feito, consubstanciando seu pedido nas disposições do RPAF, aprovado pelo DECRETO Nº 7.629 DE 09 DE JULHO DE 1999, por entender que a matéria posta em discussão envolve certa complexidade, fazendo-se necessária a elaboração de prova pericial técnica, cujo requerimento visa desconstituir a suposta indevida utilização de crédito fiscal e fazer a prova de que os produtos elencados no demonstrativo de débito anexo do Auto de Infração são indispensáveis ao processo produtivo do estabelecimento autuado. Na hipótese de indeferimento da prova técnica pediu que

o processo fosse convertido em diligência e que procedimento revisional fosse executado por auditor estranho ao feito, para que, com a devida isenção, sejam apreciados os fatos e documentos produzidos na impugnação. Formulou, na inicial, quesitos técnicos e aventou a possibilidade de apresentar assistente se deferida a produção da prova pericial.

Passaremos a enfrentar as questões seguindo a ordem como foram apresentadas na peça defensiva.

**Violação do princípio da não cumulatividade:** A Constituição de 1988 ao instituir no art. 155, § 2º, inc. I, o princípio da não cumulatividade o fez mandando *“compensar o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

O dispositivo em questão, conforme já assentado pelo Supremo Tribunal Federal, em decisões reiteradas, inclusive em Ações Diretas de Inconstitucionalidade (ADI), comporta interpretações várias que levam a critérios diversos de compensação, segundo o sentido que seja emprestado à expressão *“cobrado nas anteriores”*, que pode ser entendida como operações anteriores alusivas à mesma mercadoria; operações anteriores relacionadas à mercadoria e aos insumos que entraram na sua composição; e, ainda, quaisquer operações anteriores que tenham sido tributadas. De acordo com o inc. II do § 2º do mesmo art. 155, *as operações isentas ou alcançadas pela não incidência do tributo poderão, por efeito da legislação, ser consideradas ou não, na compensação, e, conseqüentemente, na aplicação do princípio da não cumulatividade*.

Isso significa dizer que a não cumulatividade no ordenamento jurídico brasileiro pode apresentar mais de uma conformação, dependendo do que dispuser a legislação do imposto, seja quanto aos perfis, seja quanto ao regime dos créditos relativos às operações isentas ou de não incidência.

Nessa linha de raciocínio nos serve de amparo as lições do tributarista Marco Aurélio Greco, no artigo *“ICMS – Créditos pela aquisição de bens destinados ao ativo permanente”*, in Estudos de Direito Tributário em Homenagem à Memória de Gilberto Ulhoa Canto. Nos ensina o renomado tributarista que:

*“(...) uma das funções precípua da lei complementar em matéria tributária é veicular uma estrutura básica uniforme do relacionamento entre fisco e contribuinte mediante as denominadas “normas gerais”, necessárias para assegurar a uniformidade do sistema tributário, que, mais que federal ou estadual, é verdadeiramente, nacional”. Nesse sentido (...) o art. 146 da CF/88 previu a edição de lei complementar para, além de dispor sobre conflitos de competência e regular as limitações constitucionais “estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária”. E continua o mestre: “Esta necessidade de estruturação e uniformidade mínima é particularmente sentida em matéria de ICMS que é imposto de competência estadual, mas com nítida feição nacional, e que tem na não cumulatividade uma de suas características essenciais”. “Assim, já à vista da competência do art. 146, III, da CF/88, cabe à lei complementar dispor sobre o regime uniforme de aplicação da não cumulatividade do ICMS, regime de caráter geral e do qual a legislação tributária estadual não pode dissentar”. Se tanto não bastasse, a letra “c”, do inc. XII, do § 2º, do art. 155, prevê a edição de lei complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto. Considerando que esse regime não tem uma única amplitude e feição possíveis, cabe à lei complementar discipliná-lo não apenas sob os aspectos formais, mas efetivamente complementado os dispositivos constitucionais que apresentem mais de um sentido e alcance possíveis”.*

Os argumentos acima conduzem à firme convicção de que à lei complementar não foi reservada, pela Constituição, apenas a explicitação ou a normatização formal da técnica da não cumulatividade do ICMS, como defendem alguns estudiosos citados na peça de defesa da Petrobras, mas, também, principalmente, a fixação e a uniformização do seu próprio conteúdo.

Entendimento contrário conduziria a duas interpretações distintas: primeiramente, a de que a Carta de 88, no que concerne ao princípio da não cumulatividade, teria adotado o sistema



refletido posteriormente no art. 20 da LC 87/96, da dedução do imposto sobre a mercadoria vendida e sobre as demais que entraram na sua composição, mas também sobre os bens destinados ao uso ou consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento; e, em segundo lugar, a de que tal não ocorreu, correspondendo o art. 20 da LC 87/96 à concessão de um favor ou benefício fiscal.

Na primeira hipótese, ter-se-ia de admitir que o direito de creditar-se pelo imposto cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadorias destinadas a uso ou consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento surgiu em outubro de 1988, com o advento da nova Constituição, circunstância que teria passado despercebida aos contribuintes do ICMS por justos oito anos, a ponto de jamais haverem arguido a inconstitucionalidade do Convênio ICM 66/88, que no art. 38, II estabelecia a seguinte regra: “*Não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes: ... II – a entrada de bens destinado a consumo ou à integração no ativo fixo do estabelecimento*”. Este regramento supriu a ausência da lei complementar prevista no art. 146, III, da nova Carta, na conformidade do disposto no § 8º, do art. 34 do ADCT, estabelecendo provisoriamente o regime jurídico da não cumulatividade, uniformizando-o mediante a opção pelo sistema do produto bruto ou crédito integralmente físico, um dos vários que a interpretação do inc. I, do § 2º, do art. 155 da CF comportava. Este foi também o regime jurídico de compensação do antigo Decreto-Lei nº 406/68, quando vigente a Carta de 1969, ao tratar da não cumulatividade do revogado ICM.

Na segunda hipótese, estaríamos diante de um benefício fiscal concedido à revelia da norma contida na letra “g”, do inc., XII, do § 2º, do referido art. 155 da CF que prescreve a necessidade de formalização de Convênios, entre os Estados e o Distrito Federal.

O critério de aplicação da não cumulatividade do ICMS adotado pelo Conv. ICM 66/88 foi modificado pela LC nº 87/96, mais precisamente pelas disposições contidas no seu art. 20 e o art. 19, conforme transcrições abaixo:

*Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.*

*Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.*

Optou o legislador complementar, portanto, por novo critério – por igual não incompatível com a norma do inc. I do § 2º, do art. 155 da CF – admitindo o crédito pronto e pleno do imposto incidente sobre a operação de aquisição dos bens destinados ao uso e consumo ou ao ativo permanente do estabelecimento. Ao fazê-lo, entretanto, estipulou, na formatação originária do art. 33 que, “*in verbis*”:

**Art. 33.** Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

*I - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 1998;*

*II – a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dará direito de crédito a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor;*

*III - somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao ativo permanente do estabelecimento, nele entradas a partir da data da entrada desta Lei Complementar em vigor.*

O termo inicial da vigência do art. 20, inc. I, fixado no dispositivo transcrito, antes de sua verificação, foi adiado inicialmente, para 1º.01.2000, pelo art. 1º da LC nº 92/97, de 23/12/97;

posteriormente, para 1º.01.2003, pela LC nº 99, de 20.12.99; em seguida para 1º.01.2007, pela LC nº 114, de 16.12.2002; mais à frente foi novamente adiado para 1º.01.2011, por disposição da LC nº 122, de 12.12.2006; e, por fim, foi novamente adiado para 1º.01.2020, por força da LC nº 138, de 29.12.2010.

Por meio da LC nº 102, de 11.07.2000, nova alteração foi introduzida no art. 20 da LC nº 87/96, dessa vez modificando o critério de aplicação da técnica da não cumulatividade, ao estabelecer que os créditos do imposto decorrentes da entrada de mercadorias no estabelecimento, destinadas ao ativo permanente, seriam apropriados à razão de um quarenta e oito avos por mês, a partir do mês em que ocorresse o fato.

Por meio da alteração ao art. 33 ficou ainda estabelecido que a entrada de energia elétrica somente daria direito a crédito quando consumida no processo de industrialização, sendo que nas demais hipóteses o direito ao crédito foi igualmente adiado sucessivas vezes, até 1º.01.2020, salvo quando objeto também de saída subsequente de energia elétrica ou quando seu consumo resultasse em operação de saída ou prestação para exterior. Importante recordar que na redação originária da LC nº 87/96 (art. 33, I, II e III), a energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento dava direito a crédito a partir da data de vigência do mencionado diploma legal, ou seja, 01.11.1996, nada havendo sido disposto naquela época acerca dos serviços de comunicação.

Posteriormente, as alterações promovidas pela LC 102/2000 na LC 87/96, estabeleceram o direito ao crédito relativamente aos serviços de comunicação, quando prestados na execução de serviços de mesma natureza ou na hipótese de sua utilização resultar em saída ou prestação para exterior. Nas demais situações o direito à apropriação do crédito foi igualmente adiado, sendo que a última alteração, decorrente da LC nº 138/2010, postergou essa possibilidade para 01.01.2020.

Em resumo podemos dizer que:

- a) em razão da LC nº 102/00 a apropriação do crédito relativo à entrada de mercadorias destinadas ao ativo permanente, que se fazia por inteiro, a partir de 1º.01.1996 (art. 33, III, da LC 87/96), passou a ser feita em 48 meses a partir da entrada do bem no estabelecimento;
- b) a apropriação do crédito em relação à energia elétrica usada ou consumida no estabelecimento na conformidade da redação originária do art. 33, inc. II da LC 87/96, ocorria, em qualquer hipótese, a partir de 1º.11.1996, mas, com a LC 102/00 ficou restrita à energia consumida no processo de industrialização ou na geração da própria energia elétrica ou na hipótese de seu consumo resultar em saída ou prestação para o exterior;
- c) permaneceu inalterado o regime de apropriação de crédito decorrente da entrada de mercadoria destinada a uso ou consumo do estabelecimento (art. 33, I, da LC 87/96), havendo sido introduzido em foco o inciso IV referente aos serviços de comunicação, com as restrições de crédito já acima alinhavadas.

Frente ao que acima expusemos, pode-se afirmar que o dispositivo do inc. I, do § 2º, do art. 155 da CF foi redigido permitindo que o legislador complementar utilizasse critérios distintos de aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, seja adotando o crédito integralmente físico, com o abatimento dos insumos incorporados ao produto final e compensação do imposto devido pela saída de cada mercadoria com o imposto pago pela sua entrada no estabelecimento; ou, adotando o critério do crédito financeiro, via compensação do imposto devido pelas saídas das mercadorias com o volume global das entradas do período, independentemente da natureza das mercadorias ou dos serviços adquiridos (ativo fixo ou bens de produção, materiais adquiridos para uso e consumo, serviços tributados, insumos etc.). Poderia ainda o legislador optar por outra sistemática de compensação, admitindo a compensação pelas entradas de mercadorias inerentes à atividade do contribuinte, inclusive em relação aos bens de capital (maquinários etc.), porém limitando os créditos desses últimos à parcela correspondente ao desgaste por eles sofridos, no período, considerada a fração como sendo a porção dos ditos bens que entraram na composição das mercadorias cujas saídas também ocorreram no mesmo período.

Nada impede, portanto, que uma vez fixado um critério de operacionalização do princípio da não cumulatividade, venha ele a ser alterado para fim de ajuste à nova realidade, como aconteceu com as modificações promovidas pela LC nº 102/2000.

Nesse sentido, alinho-me ao pensamento do ex Ministro do STF, Carlos Velloso, que ao discorrer acerca do princípio da não cumulatividade do ICMS, no julgamento da ADI nº 2325, figurou como os dos condutores da tese vencedora, afirmando que esse princípio, instituído na CF (art. 155, § 2º, inc. I) é de largo alcance e impede a cobrança do imposto em cascata. Todavia, a cláusula constitucional mencionada não adotou explicitamente o crédito financeiro, na medida em que prescreveu que a compensação se daria pelo que “for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores”, o que equivale dizer que o imposto a ser compensado seria apenas, tomado tão somente o regramento da Lei Maior, aquele que diz respeito às entradas de mercadorias e aquisições de serviços que, como tal, seguirão sendo objeto de circulação, ou seja, sairão do estabelecimento no qual entraram.

Por sua vez a própria CF remeteu para a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto (alínea “c”, do inc. XII, do § 2º do art. 155), sobrevivendo então a LC 87/96, que na sua redação originária, conforme já frisado linhas acima, não estabeleceu limites ou restrições ao aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de ativo permanente e energia elétrica. Assim, dentro do permissivo da norma constitucional, o legislador complementar fixou um regime de compensação mais aberto e próximo do modelo relacionado ao crédito financeiro, estabelecendo restrição temporal tão somente ao creditamento de bens para uso ou consumo do estabelecimento.

Sobreveio então a LC nº 102/2000, que, ao alterar os dispositivos da LC 87/96, estabeleceu nova sistemática de compensação de créditos nas entradas dos bens destinados ao ativo permanente e nas aquisições de energia elétrica e serviços de comunicação, estabelecendo algumas restrições e limitações temporais já mencionadas.

Posta a questão nesses termos, é forçoso concluir que foi a LC 87/96 e não a CF/88 que permitiu o creditamento integral dos bens adquiridos para integração no ativo fixo e para uso ou consumo final do estabelecimento, de forma que esse mesmo direito era passível de alteração, por modificação legislativa, fato que se concretizou a partir da promulgação da LC nº 102/2000 e demais normas editadas posteriormente.

Afasto, portanto, o argumento da defesa, que busca invalidar o lançamento em lide por contrariedade às regras positivadas na CF, em especial o princípio da não cumulatividade previsto no art. 155, § 2º, I, visto que o conteúdo desse princípio segue o regramento estabelecido na legislação complementar vigente, que por sua vez, determina a vedação de apropriação de créditos até 2020 para os bens classificados como de uso e consumo além de fixar que o creditamento de itens do ativo permanente deve ser feito em 48 parcelas mensais considerando, ainda, a proporção das saídas efetivamente tributadas.

Importa então enfrentar o outro argumento mérito, atinente a natureza e afetação dos bens que foram objeto da glosa dos créditos fiscais.

Os produtos cujos créditos fiscais foram estornados na ação fiscal estão inseridos nos demonstrativos juntados pelos autuantes, às fls. 10 a 173, e listados linhas acima, com a menção dos valores apropriados na escrita fiscal da Petrobras. Os primeiros são bens classificados como imóveis por acessão física, incorporados ao ativo fixo da empresa através de obras de construção dos poços de extração de petróleo e gás: *cimento* (R\$367.761,01); *base de concreto* (R\$131.653,31); *piso* (R\$ 44.060,86); *mourão* (R\$20.248,33); *escória britada* (R\$11.439,12); *portão* (R\$10.644,41); *porta* (R\$5.779,98); *pilar para portão* (R\$2.669,58); *caixa de passagem alvenaria/concreto* (R\$1.881,98); *portão para pedestre* (R\$527,45); *brita* (R\$442,43); *canaleta de concreto* (R\$297,64); *concreto* (R\$188,75); e, *meio-fio* (R\$71,90), totalizando o montante de créditos glosados a cifra de R\$597.666,95. Por disposição expressa do Regulamento do ICMS, vigente à época da ocorrência dos

fatos geradores (2011), os imóveis por acessão física são considerados bens alheios à atividade do estabelecimento, não conferindo ao adquirente direito a crédito (art. 97, § 2º inc. III, do RICMS/97). Trata-se de disposição expressa.

Os demais itens são considerados bens ferramentais, sobressalentes ou peças de reposição de máquinas e equipamentos. Nesse rol foram listados os seguintes materiais: *anodo* (R\$87.284,17); *filtro* (R\$78.302,80); *cartucho* (R\$67.319,34); *rede lamina* (R\$54.830,85); *camisa* (R\$47.515,55); *rolamento* (R\$44.866,17); *tela* (R\$43.124,62); *elemento* (R\$40.872,26); *invólucro* (R\$28.126,83); *manifold* (R\$26.258,56); *haste* (R\$21.627,76); *mola* (R\$19.650,92); *concertina* (R\$16.613,10); *amortecedor* (R\$12.589,48); *gaxeta* (R\$12.312,04); *casquilho* (R\$11.130,48); *acessório* (R\$10.503,76); *reparo* (R\$10.284,28); *disco* (R\$9.624,06); *kit reparo* (R\$7.275,98); *tinta* (R\$6.990,29); *transferência de ativo imobilizado adquirido antes de 2000* (R\$6.745,83); *condulente* (R\$6.581,21); *sobresselante* (R\$6.327,68); *eletrodo* (R\$5.097,67); *mancal* (R\$4.225,15); *contator* (R\$2.894,71); *diafragma* (R\$2.681,25); *telha* (R\$1.808,21); *turfa* (R\$1.789,59); *correia* (R\$1.648,30); *alhkest* (R\$1.526,52); *fluido hidráulico* (R\$1.133,83); *líquido gerador de espuma* (R\$767,29); *propano* (R\$749,15); *treinamento* (R\$386,20); *adubo* (R\$352,73); *solo* (R\$336,90); *fusível* (R\$322,15); *sobressalentes* (R\$291,03); *arame* (R\$214,87); *NF cancelada* (R\$205,42); *glicerina loira* (R\$191,09); *saco de juta* (R\$184,31); *bateria automotiva* (R\$105,04); *bota* (R\$102,57); *bactericida* (R\$101,28); *cotovelo* (R\$92,60); *lubrax* (R\$77,16); *alkest* (R\$76,28); *blusão segurança* (R\$59,95); *lubrefil* (R\$53,44); *fosfato* (R\$37,70); *conduite* (R\$26,65); *óculos de segurança* (R\$25,69); *coifa* (R\$19,08); *acionador* (R\$16,87); *agendas* (R\$16,00); *balancim* (R\$14,20); *sulfato de amônia* (R\$12,30); *óleo lubrificante* (R\$5,97); *resina* (R\$5,60); *CD* (R\$3,94); *protetor solar* (R\$3,91); *lente de óculos segurança* (R\$3,37); *tira reagentes* (R\$3,09); *óleo wd 40* (R\$0,65); *óculos para maçariqueiro* (R\$0,65); *e, plástico bolha* (R\$0,23). O montante de créditos glosados em relação os itens classificados como materiais para uso e consumo totalizou a cifra de R\$704.428,61.

Trata-se de pequenos ativos não vinculados diretamente ao processo produtivo ou extrativo, ou seja, não entram em contrato com os produtos resultantes da extração: petróleo e gás.

Estes fatos foram comprovados na diligência realizada pela ASTEC/CONSEF, por determinação do colegiado desta 5ª JJF, que resultou no Parecer nº 075/17 (fls. 294/298).

Restou comprovado, entretanto, na diligência fiscal, que os únicos itens que têm participação direta no processo extrativo de petróleo e gás são os produtos “propano” e o “líquido bactericida”, de acordo com as informações constantes do demonstrativo citado. O primeiro é injetado no poço visando a extração dos produtos e o segundo no tratamento bactericida a ser efetuado nos produtos.

Através de nova determinação desta JJF, os autuantes efetuaram a exclusão dos produtos “propano” e “líquido bactericida”, reduzindo essa exigência fiscal de R\$1.302.093,56 para o valor de R\$1.301.244,02, acrescido de multa e demais consectários legais. Após notificação do contribuinte, os autuantes corrigiram os erros aritméticos relacionados com as referidas exclusões, remanescendo, para os meses de jan, fev e mar de 2011, respectivamente, os seguintes valores da autuação: R\$107.559,81, R\$112.895,96, e, R\$116.768,35.

A matéria em apreciação segue a seguinte síntese:

- a) geram direito ao crédito: as mercadorias ingressadas no estabelecimento que se vinculem ao processo produtivo (art. 93, §1º, a do RICMS/97), ou que sejam nele consumidas (art. 93, §1º, b) ou que integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável; desde que, em qualquer caso, a saída subsequente seja tributada pelo imposto, mesmo que parcialmente;
- b) não geram direito ao crédito: as mercadorias ingressadas no estabelecimento com finalidade alheia ao processo produtivo, as utilidades e facilidades, de aplicações genéricas, denominam-se de uso e consumo e assim são classificadas por possíveis apropriações nas áreas administrativas, sociais, de segurança patrimonial, ou em qualquer área diversa da produção. Esses créditos serão passíveis de apropriação pelo contribuinte a partir de 01/01/2020, por força da LC 87/96.

Observo, por fim, que o Conselho de Fazenda da Bahia (CONSEF), tem reiteradamente decidido pela manutenção da glosa dos créditos fiscais de itens ferramentais, peças de reposição e imóveis por acessão física, a exemplo da decisão reproduzida no Acórdão 0246/11-13.

Nessa mesma linha de entendimento, os seguintes Acórdãos 2ª Câmara de Julgamento Fiscal; CJF Nº 0114-12/13; 2ª Câmara de Julgamento Fiscal; CJF Nº 0082-12/12; 2ª Junta de Julgamento Fiscal; JJF Nº 0003-02/13; 1ª Câmara de Julgamento Fiscal; CJF Nº 0216-11/13.

Pelas razões acima expostas, nosso voto é pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, conforme Demonstrativo de Débito da infração 02 por período mensal, contida na planilha abaixo, e os valores reconhecidos na infração 01 no importe de R\$338,86, totalizando o valor de R\$1.301.582,88, devendo ser homologados os valores reconhecidos e recolhidos pelo contribuinte.

INFRAÇÃO 02

Infração	Débito	Ocorrência	Vencimento	Val. Histórico	Val. Julgado
01.02.02	2	31/01/2011	09/02/2011	107.568,88	107.556,58
01.02.02	2	28/02/2011	09/03/2011	112.905,42	112.901,44
01.02.02	2	31/03/2011	09/04/2011	116.777,75	116.766,99
01.02.02	2	30/04/2011	09/05/2011	97.382,01	97.374,10
01.02.02	2	31/05/2011	09/06/2011	100.148,90	100.140,75
01.02.02	2	30/06/2011	09/07/2011	94.269,99	94.262,44
01.02.02	2	31/07/2011	09/08/2011	96.563,14	96.555,69
01.02.02	2	31/08/2011	09/09/2011	95.665,38	95.658,03
01.02.02	2	30/09/2011	09/10/2011	96.531,59	96.524,33
01.02.02	2	31/10/2011	09/11/2011	112.345,71	112.337,41
01.02.02	2	30/11/2011	09/12/2011	154.067,14	153.624,12
01.02.02	2	31/12/2011	09/01/2012	117.867,65	117.542,14
				1.302.093,56	1.301.244,02

**VOTO EM SEPARADO (QUANTO À INFRAÇÃO 2)**

Não obstante o abalizado voto do i. Relator, *ad argumentandum tantum*, por amor a causa, e porque defendo que o embate de ideias é um dos principais mecanismos da produção de conhecimento, venho proferir esta discordância que como se verá não afeta minha filiação ao resultado final exarado no voto divergido, posto se dirigir a uma ínfima parte de sua fundamentação.

Trata-se de mera discordância quanto a duas passagens do seu voto: i) em que o i. Relator propõe que o inc. I, do § 2º, do art. 155 da CF foi redigido permitindo que o legislador complementar utilizasse critérios distintos de aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, seja financeiro ou físico; e ii) a passagem em que aduz que o legislador complementar teria fixado um regime de compensação de crédito do ICMS mais aberto e próximo do modelo relacionado ao crédito financeiro. Veja:

**1º assertiva:**

*Frente ao que acima expusemos, pode-se afirmar que o dispositivo do inc. I, do § 2º, do art. 155 da CF foi redigido permitindo que o **legislador complementar** utilizasse **critérios distintos de aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS, seja adotando o crédito integralmente físico, com o abatimento dos insumos incorporados ao produto final e compensação do imposto devido pela saída de cada mercadoria com o imposto pago pela sua entrada no estabelecimento; ou, adotando o critério do crédito financeiro, via compensação do imposto devido pelas saídas das mercadorias com o volume global das entradas do período, independentemente da natureza das mercadorias ou dos serviços adquiridos (ativo fixo ou bens de produção, materiais adquiridos para uso e consumo, serviços tributados, insumos etc.).** Grifei.*

**2ª assertiva:**

*Por sua vez a própria CF remeteu para a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto (alínea “c”, do inc. XII, do § 2º do art. 155), sobrevindo então a LC 87/96, que na sua redação originária, conforme já frisado linhas acima, não estabeleceu limites ou restrições ao aproveitamento de créditos decorrentes de aquisições de ativo permanente e energia elétrica. Assim, **dentro do permissivo da norma constitucional, o legislador complementar fixou um regime de compensação mais aberto e próximo do modelo relacionado ao crédito financeiro**, estabelecendo restrição temporal tão somente ao creditamento de bens para uso ou consumo do estabelecimento. Grifei.*

Divirjo da primeira assertiva porquanto não concordo que a Constituição Federal tenha permitido ao legislador complementar utilizar critérios distintos para aplicação do princípio da não cumulatividade.

Para demonstrar o ponto nodal da divergência, entretanto, faz-se *mister* pinçar do texto constitucional o escopo definido pela Carta Magna para nortear a inteligência da aplicação deste princípio estrutural e revelador da gênese do ICMS como imposto indireto, que implica em definir que destinatário do seu ônus financeiro o consumidor final. Abaixo é o que se extrai do texto composto pelo inciso I, do §2º e inciso II, do art. 155 da CF/88 onde se fixa o escopo da definição do princípio da não cumulatividade:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;*

*§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*I - será **não-cumulativo**, **compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal**;*

Creio ser peremptória a conclusão que a Constituição Federal não deixou espaço para qualquer especulação de critério definidor da não cumulatividade que extrapolasse o limite preciso do direito ao crédito do ICMS destacado nas operações de entradas que representasse contrapartida da operação de saídas subsequentes.

Vê-se, indiscutivelmente, que o texto do *inc. I, do § 2º, do art. 155 da CF*, acima reproduzido, é preciso e absolutamente restritivo, jamais admitindo interpretação de que fora redigido permitindo que o legislador complementar utilizasse critérios distintos de aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS: físico e/ou financeiro.

Nessa esteira, não seria crível interpretar que a letra “c”, do inc. XII, do § 2º, do art. 155, que prevê a edição de lei complementar para disciplinar o regime de compensação do imposto, tivesse o condão de permitir ao legislador complementar utilizar critérios distintos do escopo constitucional para aplicação do princípio da não cumulatividade do ICMS.

De certo que foi transferido ao legislador complementar a necessidade de manejo de vários critérios, todavia nenhum ligado aos critérios de não cumulatividade, e sim em vista da diversidade de fatos econômicos abarcados no tipo tributário deste imposto, entretanto, todos os fatos econômicos abarcados necessitam ter por pressuposto que o permissivo ao direito do crédito do ICMS deve respeitar que esse direito está condicionado a que a parcela correspondente na etapa subsequente sofra tributação deste.

A meu ver, entretanto, houve deslize que inquina de inconstitucionalidade a LC 87/96 quando o legislador complementar admitiu a possibilidade de crédito quando da aquisição de material para uso e consumo, e por isso mesmo, pela sua inconstitucionalidade, não se presta a fundamentar

interpretação de que estaria aquele, autorizado a legislar utilizando critérios estranhos ao escopo constitucional para fins de regular o princípio da não cumulatividade.

É que, as aquisições para uso ou consumo não se refere a custo e sim a despesas, estando por isso apartadas da composição do preço de venda. O preço de venda é calculado a partir da composição do Custo das Mercadorias Vendidas – CMV ou do Custo do Produto Vendido – CPV, nestes pisos onde não se encontram computadas qualquer item de despesas é aplicado a margem de lucro bruta, portanto e por óbvio se deduz que os custos são tributados pelas saídas permitindo o crédito de ICMS e as despesas nunca serão tributadas pela saída proibindo o crédito do ICMS.

Destarte, com relação à possibilidade de crédito das aquisições para uso e consumo o legislador feriu o princípio da não cumulatividade.

Por outro lado, com relação à possibilidade de crédito do ICMS incidente nas aquisições para o ativo imobilizado, o legislador complementar fez justiça ao referido princípio, pois o desembolso financeiro destas aquisições é diluído a título de custo de depreciação à razão de 20% anualmente, vindo a compor o CMV ou CPV e por conseguinte sofrem tributação por estarem presentes na composição do preço de venda.

Destarte, nem a previsão do crédito do ICMS incidente nas aquisições para o uso e consumo, nem a previsão do crédito do ICMS incidente nas aquisições para o ativo imobilizado autorizam a ilação de representarem exemplo vário de aplicação do princípio da não cumulatividade. Quanto ao primeiro é inconstitucional, e talvez por isso mesmo, nunca lhe foi permitida a sua eficácia, pois seus efeitos tem sofrido consecutivas prorrogações. E quanto ao segundo, posso garantir que está absolutamente conforme a constituição quanto ao princípio da não cumulatividade.

Pelo exposto, divirjo da fundamentação exarada pelo i. Relator.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269139.0002/14-6**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$1.301.582,88**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2019.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS SANTANA – JULGADOR/VOTO EM SEPARADO