

PROCESSO	- A. I. Nº 297515.0001/18-5
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDOS	- PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5º JJF nº 0108-05/19
ORIGEM	- SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 28/02/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0327-11/19

EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Infração 1 parcialmente subsistente. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. AQUISIÇÃO PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração 2 parcialmente subsistente. Excluídos os valores relativos à mercadoria “Desemulsificante”. Não acolhido o pedido de diligência. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime. Recurso Voluntário **PROVIDO PARCIALMENTE**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário e Recurso de Ofício interpostos contra Decisão proferida pela 5ª JJF em 09/07/2019 que julgou, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado com o objetivo de exigir crédito tributário no valor histórico de R\$8.091.293,94, em decorrência do cometimento de duas infrações.

Infração 01. – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Anexo: Planilha Crédito indevido Materiais Uso e Consumo 2014 com os seguintes demonstrativos: Demonstrativo de débito crédito indevido material de consumo – exercício 2014; Demonstrativo do crédito indevido de ICMS nas aquisições de material de uso/consumo e respectiva diferença de alíquotas – exercício 2014; Demonstrativo do percentual de estorno de crédito de insumo – exercício de 2014. (RV e RO).

Data da Ocorrência: Entre 31/01/2014 e 31/12/2014. **Valor:** R\$ 7.638.821,59

Infração 02. – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Anexo: Planilha crédito indevido materiais uso e consumo 2014 com os seguintes demonstrativos: Demonstrativo de débito diferenças de alíquotas – exercício 2014; Demonstrativo do crédito indevido de ICMS nas aquisições de material de uso/consumo e respectiva diferença de alíquotas – exercício 2014; Demonstrativo do percentual de estorno de crédito de insumo – exercício de 2014. (RV e RO).

Data da Ocorrência Entre 31/01/2014 e 31/12/2014. **Valor:** R\$ 1.091.293,94

O Autuado apresentou defesa administrativa face ao Auto de Infração em epígrafe (fls. 24/36), reconhecendo parcialmente a cobrança, sendo R\$1.505.912,49 da Infração 01 e R\$16.326,08 da Infração 02. Pugnando, contudo, pela improcedência dos valores remanescentes do Auto de Infração.

O Autuante apresentou informação fiscal face à defesa do contribuinte (fls. 52/55), acatando parcialmente os argumentos do contribuinte, de modo que reduziu o valor da Infração 01 para R\$6.767.508,57 e da Infração 02 para R\$1.082.644,95.

A instrução foi concluída e os autos remetidos para apreciação pela 3ª JJF, que entendeu por bem, julgar, por unanimidade, Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, determinando que o Autuado fosse intimado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$7.850.153,51, nos seguintes termos:

“Nego o pedido de diligência ou de perícia fiscal, formulado pelo defendant, haja vista que os elementos que

compõem o presente processo administrativo fiscal são suficientes para a formação de juízo de valor acerca da lide aqui posta, nos termos do Art. 147, I, "a" do RPAF/99.

Ademais a jurisprudência predominante deste CONSEF, permite-me chegar-se à decisão da lide, nos moldes da peça vestibular, a qual compõe a impugnação do sujeito passivo. Outrossim, os quesitos formulados pelo sujeito passivo, encontram-se esclarecidos diante do conteúdo do presente processo administrativo fiscal. Outrossim, a prova pericial só deve ser realizada quando do conjunto de provas dos autos não for possível definir-se com clareza a infração imputada ao contribuinte, o que não é o caso.

Inicialmente, verifico que o lançamento de ofício, foi realizado em total observância ao devido processo legal, no seu sentido amplo, haja vista que o trabalho fiscal levado a efeito pelos autuantes, foi fundamentado na Lei Estadual nº 7.014/96, RICMS/BA/12, Decreto nº 13.780/2012, Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Outrossim, planilhas e demonstrativos, elaborados pelos autuantes e que fazem parte integrante do Auto de Infração foram entregues à sociedade empresária, em meio físico e arquivos eletrônicos, de modo que o contribuinte pode exercer plenamente o seu direito de defesa.

Destaco a regra estabelecida pelo art. 167, I do RPAF/99, que suprime do órgão julgador administrativo a competência para a declaração de inconstitucionalidade ou negativa de aplicação de Lei, decreto ou ato normativo.

Ademais, consta nos autos a função e utilização de cada material, objeto da autuação, qual a sua participação para o processo produtivo, matéria por demais conhecida neste CONSEF, em outros julgamentos, desta sociedade empresária, inclusive com os mesmos produtos.

No mérito, trata-se Auto de Infração no qual está sendo exigido ICMS em decorrência de duas infrações que se correlacionam. A primeira diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Período de janeiro a dezembro de 2014; a segunda infração, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Período de janeiro a dezembro de 2014.

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

Os demonstrativos da infração 01 foram recebidos por meio de arquivo eletrônico, consoante documento de fl. 20, e foram apurados com base nas notas fiscais neles relacionadas, com a discriminação dos bens adquiridos em outras Unidades da Federação e destinados ao consumo do estabelecimento, quais sejam: baritina, broca, cloreto de cálcio, desemulsificante, emulsificante, parafina, óleo.

Quanto aos demais itens autuados, o sujeito passivo reconhece que, da lista de numerosos itens em anexo ao Auto de Infração, realmente escriturou alguns como "insumos" quando a sua verdadeira natureza seria de "materiais de uso ou consumo". Expõe que tais materiais de uso ou consumo se referem, por exemplo a: água oxigenada, armário, calça profissional masculina, clips, corretivo líquido, fita adesiva, gaveteiro, goma de amido, mesa, oxigênio medicinal, placa de segurança, prato descartável, saco plástico, tampão amoniacial, tubo, graxa lubrificante, permutador, gasblock, fabricação de tubulação, dentre outros, os quais se encontram perfeitamente identificados na planilha anexa a esta defesa (doc. 1).

Dessa forma, ratifica o defensor que se creditou, de modo equivocado, em relação à Infração nº 1, no montante de R\$1.505.912,49, o que por consequência acarreta também a ausência de pagamento, quanto à Infração nº 2, da importância de R\$16.326,08.

Ademais, esclarece que, alguns desses materiais reconhecidos como de uso ou consumo, tiveram saídas posteriores isentas ou com redução da base de cálculo, logo há o desconto proporcional do percentual do estorno de crédito. Pontua que efetuou o pagamento do ICMS, dentro do prazo concedido para o desconto da multa, sendo o DAJE e o recibo juntados, logo em seguida, nos presentes autos.

Não obstante esse reconhecimento, sustenta quanto à natureza dos demais, serem produtos intermediários e não de uso ou consumo. Esta controvérsia tem sido continuamente estabelecida entre estabelecimentos industriais e a fiscalização, e reside na determinação de qual a real utilização dos materiais no processo produtivo, ou em outras atividades do estabelecimento.

Para elucidar a questão cabe verificar a aplicação e a função de cada componente autuado, no processo produtivo da empresa como segue:

Baritina (doc. 2) – usado na perfuração de poços	Evita o influxo de fluídos indesejados e estabiliza as paredes dos poços.
Broca (doc. 3) – usado na perfuração de poços	Promove a ruptura das rochas ou formações.
Cloreto de Cálcio (doc. 4) – usado na perfuração e completação	Permite, respectivamente, a perfuração de poços e a completação de poços com pressões de poros elevadas.
Desemulsificante (doc. 5) – usado na perfuração	Quebra a emulsão do óleo auxiliando na separação da água e óleo na plataforma, sendo injetado na corrente de petróleo.
Emulsificante (doc. 6) – usado na implantação de poços	Permite a estabilização das emulsões inversas.
Parafina (doc. 7) – usado na perfuração do poço	Forma o fluido de perfuração de base não aquosa, imprescindível para a própria atividade de perfuração.
Óleo (doc. 8) – usado durante toda a operação	Usado em equipamentos e máquinas da linha industrial, sem os quais se torna impossível a atividade petrolífera.

Verifica-se portanto que, esses produtos são utilizados em momentos anteriores à produção industrial, tais como na perfuração e completação e implantação de poços, não são consumidos no processo produtivo, não entram em contato com o produto extraído e não integra na condição de elemento indispensável à sua produção. São materiais de uso e consumo, cuja utilização do crédito fiscal está prevista na LC 138/10, que alterou o art. 33 da Lei complementar nº 87/96, para a partir de 01/01/2020.

Nestas circunstâncias, tendo em vista que pela descrição dos materiais acima é possível identificar qual a sua utilização no processo de extração/produção, concluo que nenhum deles se enquadra no conceito de insumos e/ou produtos intermediários, muito pelo contrário, evidenciam tratar-se de bens de uso e consumo. Neste caso, entendo que esses materiais não ensejam o direito ao crédito fiscal, tendo em vista que não participam do processo de fabricação como elementos integrantes do produto final, indispensáveis à sua composição, e portanto, são de uso e consumo com vedação expressa de apropriação dos créditos fiscais, e obrigatoriedade ao pagamento do diferencial de alíquotas.

O raciocínio adrede corrobora com a informação fiscal trazida pelos autuantes, quando sustentam que, as situações elencadas na Planilha, DEMONSTRATIVO do CRÉDITO INDEVIDO de ICMS nas AQUISIÇÕES de MATERIAL de USO/CONSUMO E RESPECTIVA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS, descrevem a função do produto e sua etapa no processo. Assim, a maioria dos produtos participa de etapas anteriores à etapa de produção em si, portanto não há geração de débito fiscal e pelo princípio da não cumulatividade não é possível o aproveitamento de crédito fiscal sem o correspondente débito fiscal. As etapas de vida de um Poço de Petróleo são: Planejamento, Perfuração, Completação (Cimentação), Produção e Abandono. Apenas na etapa de Produção, ou seja, quando o petróleo e o gás são extraídos é que há a venda e lançamento do ICMS a débito, pois não existe operação subsequente que enseje a compensação do imposto. Pode ocorrer inclusive que o poço não extraia qualquer óleo ou gás.

A Lei nº 7.014/96 – Arts. 28 e 29 - estabelece de forma clara o princípio da não cumulatividade e o RICMS 2012, no Art. 310, consta a definição do que é alheio à atividade do estabelecimento.

Quanto ao fato de o contribuinte ter identificado itens considerados em duplicidade na planilha de cobrança dos créditos indevidos, os autuantes revisaram a planilha e encontraram itens duplicados que foram excluídos, e elaboraram nova planilha, mídia de fl. 56; com novos valores de ICMS a serem exigidos.

Outrossim, os autuantes verificam que o contribuinte reconhece o equívoco na classificação contábil de material denominado “fabricação de tubulação”, cuja compra se consubstanciou nas Notas Fiscais nos 1.047 e 1.051 de fevereiro de 2014, pois não se trata de insumo. Contudo houve cobrança de diferencial de alíquota o que não é devido e foi feita nova planilha excluindo o valor exigido.

Assim, os autuantes alteraram o valor da Infração 1 para R\$6.767.508,57.

Quanto à referência trazida pelo defensor sobre a juntada de laudo técnico, no qual estaria detalhado a participação dos produtos, objeto de glossa no processo extrativo/produtivo, ao examinar as peças integrantes da impugnação administrativa, não se identifica qualquer laudo alusivo a essas questões, de forma que as alegações defensivas não estão sustentadas.

Na fl. 59, consta petição do representante do contribuinte onde assinala a procedência parcial da autuação e a realização do pagamento no valor de R\$1.522.238,56, conforme DAE de fl. 60.

Nas fls. 62-63, constam extratos de pagamento dos valores reconhecidos pelo contribuinte. Infração procedente em parte no valor de R\$6.767.508,57.

Na infração 02, está sendo exigida a diferença entre a alíquota interna do ICMS do Estado destinatário e a alíquota interestadual aplicável na operação conhecida como DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA, será exigida nas

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

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

São os mesmos produtos constantes da infração 01, e por via de consequência, também fica mantido o lançamento do item 02, também com a redução do débito, sendo devido o ICMS, a título de diferença de alíquotas, calculado sobre a diferença entre as alíquotas internas e interestaduais nas aquisições dos produtos anteriormente referidos, conforme determinam os artigos 1º, § 2º, inciso IV e 5º, inciso I, do RICMS/97.

Os autuantes concordaram com a exclusão dos itens duplicados e da cobrança do diferencial de alíquota dos produtos das Notas Fiscais nos 1.047 e 1.051. Sendo refeita as respectivas planilhas: DEMONSTRATIVO do CRÉDITO INDEVIDO de ICMS nas AQUISIÇÕES de MATERIAL de USO/CONSUMO E RESPECTIVA DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS - EXERCÍCIO 2014 após Informação Fiscal, DEMONSTRATIVO DE DÉBITO CRÉDITO INDEVIDO MATERIAL DE CONSUMO - EXERCÍCIO 2014 após Informação Fiscal, DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS - EXERCÍCIO 2014 após Informação Fiscal e nova planilha Demonstrativo de itens em duplicidade excluídos do Demonstrativo de Crédito Indevido e do DIFAL.

Assim, o valor da Infração 2 passou para R\$1.082.644,94.

Assim, com supedâneo nas razões expostas na infração 01, resta a procedência parcial da infração 02, no valor de R\$1.082.644,94, conforme a retificação promovida pelos autuantes, no que acompanho.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 7.850.153,51, alterando-se os demonstrativos de débito das infrações conforme segue.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

<i>Ocorrência</i>	<i>Vencimento</i>	<i>Infração 1</i>	<i>Infração 2</i>
		<i>Cred indevido</i>	<i>Valor DIFAL</i>
31/01/2014	09/02/2014	468.767,45	42.054,10
28/02/2014	09/03/2014	468.241,33	51.514,28
31/03/2014	09/04/2014	441.766,45	30.190,15
30/04/2014	09/05/2014	244.525,97	104.654,32
31/05/2014	09/06/2014	397.704,84	281.539,21
30/06/2014	09/07/2014	352.949,39	94.548,93
31/07/2014	09/08/2014	622.430,70	101.453,07
31/08/2014	09/09/2014	669.605,12	81.345,84
30/09/2014	09/10/2014	930.736,04	209.175,21
31/10/2014	09/11/2014	534.617,54	15.460,63
30/11/2014	09/12/2014	938.955,52	14.123,85
31/12/2014	09/01/2015	697.208,22	56.585,35
Total		6.767.508,57	1.082.644,94

Intimado acerca do resultado do julgamento, o sujeito passivo interpôs **Recurso Voluntário (fls. 85/95)**, com juntada de documentos em mídia digital, com base nas seguintes alegações:

- a) Com relação ao indeferimento do pedido de realização de perícia, afirmou que, embora o Acórdão recorrido tenha registrado que os quesitos formulados pelo Recorrente se encontram esclarecidos nos autos, tal alegação não parece ser correta, uma vez que, não fora identificada com precisão o uso específico, dos produtos objeto do Auto de Infração. Neste sentido, destacou entendimento do CONSEF, segundo o qual: “não é a escrituração contábil de determinada operação que define a real natureza daquela aquisição. Há de se verificar sua real destinação, para, a partir daí, se definir a implicação sob o ponto de vista fiscal.”. Pelo quanto exposto, reiterou o pedido de realização de perícia;
- b) Pontuou que, no Acórdão recorrido, prevaleceu o entendimento de que os materiais adquiridos pelo Recorrente são caracterizados como “bens de uso ou consumo”. Tal entendimento fundou-se, de modo geral e por indução, na alegação de que os mencionados materiais, não se incorporam ao produto final, não ocorrendo o seu consumo de forma imediata, quando em contato com os produtos fabricados pelo Recorrente. Observou que a Junta de Julgamento Fiscal se equivocou, ao compreender que o aspecto preponderante para determinar a utilização

do crédito fiscal de ICMS, não é a essencialidade para o desempenho da atividade fim do estabelecimento, esta, vista de um modo global, mas a mera participação física do material na produção;

- c) Observou que tal diretriz era compatível com o regime jurídico anterior, no qual vigia o Convênio ICMS 66/1988. Contudo, a LC nº 87/96 excluiu essa restrição, tornado suficiente para o aproveitamento do crédito fiscal, a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial, nos termos dos arts. 19, 20, § 1º, e 33, I, da LC nº 87/96. Para ilustrar o entendimento, mencionou dois julgados oriundos do STJ (REsp 1.175.166/PR e REsp 1221170/PR), um deles proferido sob o rito dos recursos repetitivos;
- d) Destacou que, apesar dos materiais objeto da autuação não se enquadrarem como matéria prima, eles são indispensáveis para a produção, enquadrando-se no critério da essencialidade. Para demonstrar tal afirmação, colacionou relatório técnico produzido por engenheiro químico em 16/08/2019, no bojo de processo judicial nº 0335084-49.2015.8.05.0001. Destacou ainda que os laudos produzidos por engenheiros do Instituto Nacional de Tecnologia - INT anexados aos autos, atestam que os produtos analisados, são insumos, indispensáveis à consecução da atividade fim da Autuada;
- e) Afirmou que o entendimento estampado no Acórdão combatido, viola o próprio RICMS/2012, em seu art. 309, inciso I, alínea “b” e art. 312, I, “b”. A fim de demonstrar sua alegação, fez menção ao precedente do TJ/BA (Processo nº: 0122742-05.2006.8.05.0001);
- f) Observou que, admitindo a premissa de que os produtos são intermediários, e não materiais de consumo, não há fundamento que autorize a exigência de diferencial de alíquota – DIFAL;
- g) Finalmente, requereu o deferimento do pedido de produção de prova pericial e a reforma do acórdão recorrido para julgar improcedente a parcela não reconhecida da autuação.

Posteriormente, os autos foram distribuídos para esta 1ª Câmara, com o objetivo de serem apreciados os Recursos Voluntário e de Ofício.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso Voluntário)

Mediante o presente Auto de Infração imputa-se ao sujeito passivo o cometimento de duas infrações, referentes à utilização indevida de crédito na aquisição de material de uso e consumo bem como à falta de recolhimento do diferencial de alíquotas do ICMS, na aquisição de mercadorias de outras unidades da federação destinadas ao consumo do estabelecimento.

Em 1ª instância administrativa, houve a desoneração parcial do Auto de Infração, tendo sido a Infração 01 reduzida para R\$6.767.508,57 e a Infração 02 para R\$1.082.644,94, razão pela qual foi interposto Recurso de Ofício.

Em síntese, as razões para a desoneração, decorrem do reconhecimento pelo próprio Autuante, e que foi acatado pela Junta, de que no demonstrativo da Infração 01, havia considerado diversas operações em duplicidade, as quais foram devidamente indicadas na planilha denominada “Crédito Indevido Materiais Uso e Consumo 2014 após Informação Fiscal”, bem como, no caso da Infração 02, do reconhecimento de que as Notas Fiscais nºs 1.047 e 1.051 se tratam de operações internas, não cabendo, portanto, a exigência do DIFAL.

Tendo sido comprovado o erro material no lançamento, o qual foi retificado pelo próprio Autuante, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo a desoneração realizada pela Junta de Julgamento Fiscal.

Com relação ao Recurso Voluntário, verifico inicialmente, que o Recorrente acata parte da autuação, e que o Recorrente somente indica na sua defesa, e repete no bojo do Recurso Voluntário, que ataca o enquadramento dos seguintes produtos como bens de uso e consumo:

Baritina, Broca, Cloreto de Cálcio, Desemulsificante, Emulsificante, Parafina e Óleos diesel e lubrificantes, pugnando pelo reconhecimento dos mesmos como insumo.

Desde logo, indefiro o pedido de realização da diligência, tendo em vista que os elementos acostados aos autos se mostram suficientes para formação de convicção sobre o mérito da demanda. Pontuo que o laudo técnico produzido por engenheiro químico no bojo de Processo Judicial nº 0335084-49.2015.8.05.000, juntado pelo Recorrente em sede recursal, não é capaz de fundamentar a necessidade da realização da prova pericial, conforme exigido pelo artigo 145 do RPAF/BA, tendo em vista não restar evidenciado tratar dos mesmos produtos ora discutidos.

Não tendo sido tecidas alegações preliminares de nulidade ou prejudiciais de mérito, passo à análise das razões de mérito aduzidas pelo Recorrente, que, em síntese, sustenta que desde a promulgação da Lei Complementar nº 87/96 – Lei Kandir, é suficiente para o aproveitamento do crédito fiscal, a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial, de modo que a Junta teria se equivocado, ao compreender que o aspecto preponderante para determinar a utilização do crédito fiscal de ICMS, é a mera participação física do material na produção.

Além disso, afirmou que os produtos sob controvérsia, seriam enquadrados como materiais secundários ou intermediários.

Inicialmente, é preciso destacar o teor do art. 309, I, “b”, do RICMS/12 – vigente à época dos fatos geradores:

Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil;

Verifica-se que a norma condiciona a utilização do crédito na aquisição de insumos ao emprego do mesmo no processo produtivo das empresas, ou seja, o insumo deve estar vinculado à atividade de industrialização, produção, geração ou extração.

Atesta o referido entendimento, o quanto disposto no § 1º do art. 20 da Lei Kandir, que condiciona o aproveitamento do crédito à sua vinculação com a atividade exercida pelo estabelecimento.

“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.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.”

Tomando por base as informações constantes nos autos sobre cada um dos itens, verifico que eles possuem as seguintes finalidades:

Baritina – usado na perfuração de poços	Evita o influxo de fluídos indesejados e estabiliza as paredes dos poços.
Broca – usado na perfuração de poços	Promove a ruptura das rochas ou formações.
Cloreto de Cálcio – usado na perfuração e completação	Permite, respectivamente, a perfuração de poços e a completação de poços com pressões de poros elevadas.
Desemulsificante – usado na perfuração	Quebra a emulsão do óleo auxiliando na separação da água e óleo na plataforma, sendo injetado na corrente de petróleo.
Emulsificante – usado na implantação de poços	Permite a estabilização das emulsões inversas.
Parafina – usado na perfuração do poço	Forma o fluído de perfuração de base não aquosa, imprescindível para a própria atividade de perfuração.
Óleos – usado durante toda a	Usado em equipamentos e máquinas da linha industrial, tanto

operação	como combustível como para lubrificação de engrenagens, sem os quais se torna impossível a atividade petrolífera.
----------	---

Apesar de não restar evidenciado, no Laudo técnico produzido por engenheiro químico no bojo de Processo Judicial nº 0335084-49.2015.8.05.000, que os produtos ali indicados são os mesmos produtos ora discutidos, é preciso destacar o seguinte excerto do Laudo, em que resta descrita a atividade realizada pelo Recorrente:

A atividade desenvolvida pela Unidade autuada é de exploração e produção de petróleo e gás. Consiste na prospecção de petróleo, perfuração, completação e elevação de poços de petróleo, tratamento primário, recuperação secundária, direcionamento da produção para refino e para comercialização. A unidade ainda recebe e trata petróleo de poços que não possuem produção suficiente para instalação de oleodutos, através de caminhões.

Dessa forma, resta evidenciado que os produtos indicados acima, à exceção dos óleos utilizados como lubrificantes nas engrenagens do maquinário - estão todos relacionados à atividade da Recorrente, na medida em que são utilizados na atividade extractiva do petróleo, de modo que efetivamente se revestem da condição de insumo do processo produtivo. Assim, deve ser reconhecido o direito do Recorrente ao crédito sobre tais itens, bem como não deve ser exigido o diferencial de alíquotas em sua aquisição.

Pelas razões expostas acima, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL (retirada dos óleos lubrificantes) do Recurso Voluntário e, consequentemente, pela manutenção parcial da autuação, sendo a Infração 01 no valor de R\$2.279.523,73 e a Infração 02 no montante de R\$39.566,29.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário)

Quero pedir vênia ao nobre relator para manifestar entendimento divergente, especificamente naquilo que se reporta à possibilidade de ensejar o direito creditório aos materiais objetos da presente autuação, nos termos a seguir.

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

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

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

A legislação atual manteve, em linhas gerais, essa sistemática, em que pese a sua mitigação pela Lei Complementar 87/96, mediante a qual se passou a admitir o creditamento nas aquisições referentes a bens destinados ao ativo permanente.

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

Exatamente por isso, o legislador impôs uma série de limites e restrições ao uso do crédito pelo estabelecimento mercantil. Na área extractiva, que é de nosso interesse, a disciplina do crédito se encontra, basicamente, no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12:

“Art. 309. Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

I - o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

...

b) de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização, produção rural, geração de energia elétrica e extração mineral ou fóssil (grifos acrescidos);

...”

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

Parece, assim, não haver dúvidas de que a vontade do legislador é de restringir o crédito de ICMS àqueles itens cuja participação no processo extractivo traduz-se como “indispesável”, sendo certo que a sua finalidade não é outra senão viabilizar a “compensação com o tributo devido na operação subsequente”, nos termos do art. 309, caput, reproduzido acima.

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

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

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

O Planejamento é a fase que antecede a perfuração propriamente dita. Os materiais consumidos nesta etapa não possuem qualquer vinculação com a extração de óleo ou gás, pois sequer existe atividade extractiva, a qual pode, inclusive, vir a não se realizar acaso os atos de planejamento revelem-se frustrados. Admitir a possibilidade de creditamento dos materiais consumidos na etapa citada não guardaria qualquer coerência com a sistemática do crédito físico, ao contrário, representaria uma antecipação do crédito financeiro, somente previsto para vigorar a partir do ano de 2020.

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

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

Quanto à Perfuração, é a fase inicial de formação do poço, em que se utilizam as brocas de perfuração e os fluidos. A primeira (a broca) é utilizada para cortar a rocha, enquanto que os fluidos são utilizados para refrigerar e lubrificar a broca, prevenindo a desestabilização da rocha e evitando que os fluidos de dentro da rocha entrem no poço. Igualmente ao que ocorre no planejamento, os materiais consumidos nesta etapa não possuem qualquer vinculação com a extração de óleo ou gás, já que ainda não existe atividade extractiva. Não há aqui, ainda, qualquer

garantia de produção de óleo, pois o êxito da perfuração depende não apenas da descoberta do óleo, mas também, e, sobretudo, da viabilidade econômica de sua exploração.

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

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

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

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

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

Ora, a aquisição de materiais que não entram em contato direto com as substâncias extraídas não podem ensejar direito ao crédito do imposto, restando acertado o lançamento ao glosar os créditos relacionados às demais etapas da atividade da Petrobrás, quais sejam, o Planejamento, a Perfuração, a Completação e o Abandono.

Das mercadorias objeto da autuação, a única que enseja o direito ao crédito a descrita como “*Desemulsificante*”, pois se presta a “*quebrar a emulsão do óleo, auxiliando na separação da água e óleo na plataforma, sendo injetado na corrente de petróleo*”. Nessa hipótese, é forçoso admitir que o consumo da mercadoria decorre do contato direto com a substância extraída, o que impõe o seu enquadramento como produto intermediário. Quanto aos demais itens, entendo não assistir razão ao Sujeito Passivo, pois não se consomem na atividade extrativa.

Do exposto, reduzo o valor lançado na Infração 01 para R\$6.469.780,77, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

MÊS	CRÉD. INDEVIDO
01/01/2014	R\$ 439.062,77
01/02/2014	R\$ 450.762,13
01/03/2014	R\$ 432.468,53
01/04/2014	R\$ 233.237,44
01/05/2014	R\$ 396.141,72
01/06/2014	R\$ 352.949,39
01/07/2014	R\$ 582.467,27

01/08/2014	R\$	597.032,52
01/09/2014	R\$	888.526,53
01/10/2014	R\$	514.404,24
01/11/2014	R\$	913.829,86
01/12/2014	R\$	668.898,37
TOTAL	R\$	6.469.780,77

Considerando que o Desemulsificante é adquirido internamente, dentro do Estado da Bahia, a sua exclusão do lançamento não traz repercussão na Infração 02, que trata da diferença de alíquotas, nas aquisições interestaduais. Assim, a Infração 02 mantém-se inalterada.

Do exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário para reduzir o valor lançado para R\$7.552.425,71, em conformidade com o demonstrativo abaixo.

INFRAÇÃO	ICMS
1	R\$ 6.469.780,77
2	R\$ 1.082.644,94
TOTAL	R\$ 7.552.425,71

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **297515.0001/18-5**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.552.425,71**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Luiz Alberto Amaral Oliveira, Fernando Antonio Brito Araújo e Rubens Bezerra Soares.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiro: Leonel Araújo Souza, José Rosevaldo Evangelista Rios e Laís de Carvalho Silva.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de novembro de 2019.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LEONEL ARAÚJO SOUZA – RELATOR/VOTO VENCIDO
(Recurso Voluntário)

LUIZ ALBERTO AMARAL OLIVEIRA - VOTO VENCEDOR
(Recurso Voluntário)

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS