

A. I. Nº - 299904.0007/18-6
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. PETROBRÁS
AUTANTES - TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS e JUDSON CARLOS SANTOS NERI
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 21.02.2019

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0019-02/19

EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Excluídas mercadorias consideradas inerentes ao processo produtivo. Infração 1 subsistente em parte. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. MERCADORIAS DE OUTRA UNIDADE FEDERADA. Infração 2. Excluídas mercadorias consideradas inerentes ao processo produtivo. Subsistente em parte. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 04/09/2018, exige ICMS no valor histórico de R\$2.235.880,78 em razão das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 (01.02.02): Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses janeiro a dezembro de 2017. Valor histórico: R\$1.407.621,22. Multa de 60% - Art. 42, VII, “a”;

INFRAÇÃO 2 (06.02.01): Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses janeiro a dezembro de 2017. Valor histórico: R\$828.259,56. Multa de 60% - Art. 42, II, “f”;

O autuado apresenta peça defensiva, às fls. 46 a 67 dos autos, inicialmente, relata quanto à tempestividade, reproduz as infrações e passa a interpor os seus argumentos:

Alega diversos equívocos na apuração, sendo que se encontra contaminada, de modo que o valor efetivamente devido é menor do que o autuado.

Na infração 1, impugna em relação aos produtos que constituíram os insumos do processo produtivo, no qual afirma que tem direito ao aproveitamento ao crédito fiscal, pois, a acusação não procede, tendo em vista que os materiais arrolados no auto de infração não se caracterizam como mero material para uso e consumo, mas de produtos químicos utilizados no processo produtivo, e indispensáveis à atividade do estabelecimento.

Salienta que é legítimo o creditamento do imposto, o que descaracteriza a infração 1, pois os produtos elencados são de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade. Ressalta que a Fiscalização partiu do pressuposto de que tais produtos não dariam direito a crédito, porque seriam materiais de uso e consumo. Diz que há equívoco em se interpretar a legislação vigente com base na legislação passada.

Assevera que, antes da edição da LC nº 87/96, vigia o Convênio Interestadual ICMS 66/1988, cujo art. 31, III, dispunha que *“não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes [...] a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição”*.

Acrescenta que superados os conceitos outrora firmados à luz da legislação revogada, não só em

razão da incompatibilidade com o princípio da não-cumulatividade, na forma em que concebido pela CF/88, como também pela superveniência da LC nº 87/1996, que tratou diversamente da matéria.

Reitera que a Constituição Federal de 1988 ratificou o *status* constitucional conferido ao princípio da não-cumulatividade, mas lhe expandiu o alcance ao preceituar em seu art. 155, §2º, II que o ICMS “*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*”.

Declara que ao contrário da Emenda Constitucional na 18/65, cujo art. 12, § 2º, previa tal princípio “*nos termos do disposto em lei complementar*”, o art. 155, §2º, II da CF/88 não lhe fixou condições. Afirma que é incorreto, então, interpretar a legislação atual, inclusive o RICMS/97, para atribuir-lhe o mesmo sentido outrora consolidado a partir do art. 31, III, do Convênio ICM 66/1988, tanto porque desautoriza o princípio constitucional da não cumulatividade, como por força da diversidade de tratamento conferido à matéria pela Lei Kandir.

Aduz que a LC nº 87/1996 excluiu aquela restrição e tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e o exercício do objeto social, ao expressamente declarar que “*é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento*” (art. 20, caput), desde que não “*se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*” (§1º).

Frisa que essa diferenciação se desdobra na subdivisão dos bens e serviços que podem conferir direito a crédito de ICMS em três grupos, segmentados de acordo com a relação que possuem com o exercício da atividade que, por sua vez, lhes atribui, em cada caso, natureza e tratamento contábeis específicos.

Inferre-se que no art. 20, caput, dá o direito ao crédito na aquisição de bens: I) que integram ao ativo permanente, II) de uso e consumo do estabelecimento (despesas), e; III) utilizados na produção (custos). Acrescenta que o direito ao crédito de ICMS sobre o ativo permanente é uma forma de garantir ao contribuinte o creditamento do imposto incidente no imobilizado proporcionalmente à depreciação, que é contabilizada como gastos decorrentes do desgaste ou da obsolescência de bens ora aplicados à produção, quando representa custos, ora desvinculados dela e caracterizando despesas, consequentemente, os critérios adotados pela LC 87/96 partem da distinção entre custos e despesas, sendo suspenso o direito de creditamento sobre as entradas de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento, o que implica somente em restringir a possibilidade de fazê-lo relativamente às aquisições de mercadorias que impliquem em despesas.

Transcreve o art. 13, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, que garante o crédito do ICMS cobrado em cada uma das operações anteriores sempre que os gastos correspondentes representem custos de produção, conferido pela legislação do imposto de renda. Reproduz ainda definição técnica prevista para bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, sendo esclarecida pelo direito privado (art. 110 do CTN), conforme as ciências contábeis, sustenta-se que são gastos que a entidade realiza com o objetivo de por o seu produto pronto para ser comercializado, fabricando-o ou apenas revendendo-o, ou o de cumprir com o seu serviço contratado.

Pondera que na conclusão, a LC nº 87/1996 que dá direito ao crédito do imposto se vincula à natureza contábil do gasto que, por sua vez, é resultado da finalidade de determinado bem ou serviço em um dado processo produtivo, atribuindo-lhe ou não a qualidade de insumo. Cita doutrina de Marco Aurélio (GRECO, Marco Aurélio. *Conceito de insumo à luz da legislação de PIS/COFINS. RFDT, Belo Horizonte, v 6, nº 34, jul/ago 2008*).

Argui que, se a entrada representa um custo, a forma como o serviço ou bem adquirido participa do processo produtivo não possui qualquer relevância para se verificar ou não o direito ao crédito de ICMS. Assim, postula que o consumo da mercadoria ou serviço diretamente no processo produtivo, a integração ao produto final na condição de elemento indispensável à sua

composição ou quaisquer outros requisitos desta natureza, não possuem relevância para se verificar o direito ao crédito sempre que o bem se mostre imprescindível à obtenção do resultado da atividade. Isto por que inexistente previsão na LC 87/96 que estabeleça tais requisitos, restringindo o crédito apenas quando a mercadoria ou serviço não seja alheia à atividade do estabelecimento.

Pondera que o imposto cobrado nas operações anteriores e vinculados a aquisições de bem ou serviço pelo contribuinte para o processo de industrialização - isto é, que caracterizem insumos e representem custos – há de conferir direito ao crédito de ICMS. Inclusive, sustenta que foram esses os motivos pelos quais o STJ recentemente decidiu que a Lei Complementar nº 87/96, amplia as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial (*AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma. Julgado em 19/02/2013. DJe 26/02/2013*). Transcreve o art. 309, inciso I, alínea *b*, estabelece o direito ao crédito fiscal na entrada de produtos intermediários empregados no processo de industrialização.

Defende que as entradas dos produtos garantem o direito ao crédito do ICMS em função de sua vinculação ao processo produtivo do estabelecimento, que é de industrialização por refino. A essencialidade é, de fato, o elemento crucial para a determinação do direito ao crédito fiscal de produtos intermediários. No caso concreto, trata-se de produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade. Junta jurisprudências do TJ-BA (*Voto condutor do Acórdão nos Embargos de Declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001; Relator(a): Sara Silva de Brito; Primeira Câmara Cível; Data do julgamento: 16/07/2012; Unânime*), sobre o dissenso na questão em tela envolve especialmente a definição de material secundário que alcançar tudo aquilo que seja essencial ao processo produtivo e não corresponda à matéria-prima ou aos serviços vinculados à produção.

Relaciona os produtos sobre os quais se deram as autuações, descrito a seguir:

Ácido cítrico: *utilizado na limpeza química das membranas porosas de tratamento de água, procedimento necessário constantemente para manter a capacidade de filtração, bem como no processo de tratamento de água de efluentes, ambos necessários à geração de água desmineralizada, a partir da qual se obtém o vapor de água essencial para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.*

Ácido clorídrico: *precursor do dióxido de cloro, biocida utilizado na pré-cloração da água bruta na Estação de Tratamento de Água (ETA) e nas torres de resfriamento, sendo essencial para eliminar microrganismos indesejáveis e/ou inibir sua proliferação, que possa comprometer a integridade dos equipamentos.*

Ácido fosfórico: *utilizado nas Estações de Tratamento de Efluentes (ETE) e/ou Estações de Tratamento de Resíduos Industriais (ETDI), aplicado na etapa de tratamento biológico do efluente. Atua como fonte de fósforo, nutriente necessário ao crescimento das bactérias que degradam os compostos orgânicos e nitrogenados presentes nos efluentes.*

Ácido sulfúrico: *É utilizado na estação de tratamento de água no processo Utilidades com a finalidade de regenerar as resinas catiônicas para remover os cátions da água. Também utilizado na geração de dióxido de cloro, agente biocida para utilização no tratamento de água bruta, para evitar comprometer a integridade dos equipamentos quanto à corrosão e incrustação.*

Ar sintético: *utilizado no processo de Gases Industriais para promover a absorção atômica.*

Argila ativada: *utilizada no tratamento do querosene de aviação (QAV), no processo de percloração desse combustível em um leito de argila ativada, que serve como adsorvente para ajuste de cor, através da remoção de compostos nitrogenados, causadores de variações de coloração. Tem por finalidade reter por filtração metais, compostos*

sulfurados e oxigenados para atender as especificações do querosene de aviação.

Amina Neutralizante. Evitar o processo corrosivo nos equipamentos; sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina filmica que recobre as partes internas do equipamento.

Argônio: utilizado nos processos de Hidrotratamento e Hidrodessulfurização HDT e HDS, para remoção de pigmentos de cor no processo produtivo.

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

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

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

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

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

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

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

Fosfato de sódio: essencial para o tratamento de água que alimenta as caldeiras, inibindo a incrustação e controlando o PH em patamar alcalino, de forma a prevenir processos corrosivos nos equipamentos e tubos da caldeira, que poderiam levar a falha nos equipamentos e interrupção do fornecimento de vapor para a refinaria.

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

Hidrogênio: usado para possibilitar partida da planta de ácido diluído.

Hidróxido de Sódio: utilizado em diversos processos (destilação, craqueamento, gasolina de aviação, utilidades), tem por função minimizar a hidrólise dos sais e também a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão.

Hipoclorito de sódio: utilizado em diversos processos (destilação, craqueamento, gasolina de aviação, utilidades), tem por função na destilação minimizar a hidrólise dos sais e a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão; no craqueamento, é utilizado no tratamento para remoção dos contaminantes e para melhorar as propriedades dos derivados; na gasolina de aviação, visa a neutralizar os ácidos fluorídricos dos gases ácidos e do alcoilado leve; e nas Utilidades, é usado no tratamento de água bruta, no ajuste do pH da água de circulação da água das torres de resfriamento, além de sua injeção na regeneração das resinas.

Inibidor de incrustação: utilizado na Estação de Tratamento de água para limpeza e manutenção do sistema. Usa-se no intervalo entre uma campanha e outra ou quando há parada no sistema e é injetado a corrente de petróleo para inibir a formação de incrustações de sais no seu escoamento

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

Inibidor filmico: utilizado no processo de destilação e água de resfriamento, visa a evitar a ocorrência do processo corrosivo nos equipamentos e assim garantir a continuidade operacional. Complementa a ação da amina neutralizante. Água de resfriamento: caracteriza-se como PCI por ser incorporado ao produto, por entrar em contato com a carga e apresentar consumo diário pela escala de produção.

Mistura inorgânica: precursora do dióxido de cloro, biocida utilizado na pré-cloração da água bruta na Estação de Tratamento de Água (ETA) e nas torres de resfriamento, sendo essencial para eliminar microrganismos indesejáveis e/ou inibir sua proliferação, que possa comprometer a integridade dos equipamentos

Nitrogênio: É utilizado nos processos de Destilação, Craqueamento Catalítico, Utilidades, hidrotratamento - hidrodessulfurização - HDT HDS, querosene de aviação, geração de hidrogênio, Coqueamento, Produção de Amônia, com a finalidade de dar partida, inertizar e purgar as unidades de produção. O Nitrogênio é essencial para o processo, uma vez que tem finalidade de dar partida, inertizar, selar bombas e compressores, e purgar as unidades. O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na refinaria. Esse produto é consumido no processo.

Óleos: o óleo hidráulico é utilizado no processo de refino para Lubrificação de máquinas e equipamentos industriais. O óleo isolante elétrico abastece o transformador elétrico.

Oxigênio: utilizado no processo de craqueamento catalítico para enriquecer o ar do regenerador, para que haja queima do coque. Também utilizado no Hidrotratamento e Hidrodessulfurização HDT e HDS, para geração de dióxido de cloro (biocida oxidante utilizado para oxidação da matéria orgânica e desinfecção da água).

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

Sulfato de alumínio: coagulante inorgânico utilizado na etapa de clarificação da água

bruta, na Estação de Tratamento de Água (ETA) e no tratamento primário da Estação de Tratamento de Despejos ou Efluentes Industriais (ETDI) das refinarias. Sua ausência gera perdas na reposição de água tratada nos circuitos de resfriamento e na capacidade de geração de vapor, podendo ocasionar parada das unidades do sistema.

Terc-butilpolisulfeto: *utilizado no hidrotratamento de derivados para remover compostos indesejáveis presentes nas frações de petróleo, como objetivo de especificar produtos, principalmente gasolina, querosene de aviação e óleo diesel, ou preparar correntes para outros processos de refino. O catalisador é elemento chave do processo, para acelerar as reações químicas de hidrotratamento. Em geral, os catalisadores de hidrotratamento são fornecidos na forma de óxidos metálicos, que necessitam ser transformados em sulfetos no reator de hidrotratamento, através da operação de “sulfetação in situ”. O terc-butilpolisulfeto é utilizado como agente de sulfetação do catalisador.*

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

Disse que a descrição feita e os laudos em anexo, confirmam que os produtos mencionados são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado (FAFEN-BA): são produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade, consequentemente, são produtos que se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, incluídos entre aqueles que o RICMS/BA autoriza a apropriação de créditos. Afirma que não se pode considerá-los isoladamente, à parte do processo fabril, como simples materiais de uso e consumo, de utilização eventual e descartável, cuja ausência não repercutiria no processo produtivo.

Salienta que se esses insumos se apresentam no processo industrial como indispensáveis para que ele aconteça, não só é aplicável a norma contida no RICMS/BA que, a contrário senso, admite o creditamento, como igualmente não há falar-se em DIFAL, que apenas incide nas aquisições interestaduais de bens de uso e consumo.

Afirma que esta situação se evidencia o descabimento das infrações 1 e 2, relativamente aos produtos químicos caracterizados como insumos de produção, uma vez que o crédito de ICMS constitui direito do contribuinte, não havendo diferença de imposto a recolher em favor do Fisco Estadual.

Em relação à infração 2 alega a não incidência do ICMS em relação ao DIFAL sobre os insumos e a não incidência do imposto sobre as operações de transferência entre estabelecimentos de mesmo contribuinte. Pontua que são os mesmos produtos listados na infração anterior.

Esclarece que o DIFAL não se aplica quando se trata da aquisição de bens que irão integrar o processo produtivo do estabelecimento empresarial, na condição de insumos. Isso porque o art. 4º, XV, da Lei Estadual nº 7.014/1996 estabelece que constitui fato gerador do ICMS a entrada ou a utilização de mercadoria em decorrência de operação interestadual, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente.

Declara que o art. 305, § 4º, inciso III, alínea *a* do RICMS/20102 dispõe que constitui débito fiscal, para efeito de cálculo do imposto a recolher, o valor correspondente à diferença de alíquotas “nas aquisições de mercadorias ou bens destinados a uso, consumo ou ativo imobilizado do adquirente”.

Afirma que descabe a infração 2, uma vez que as mercadorias autuadas não se caracterizam como materiais e uso, consumo ou ativo permanente do estabelecimento, e sim insumos do processo produtivo, não havendo diferença de imposto a recolher em favor do Fisco Estadual a título de diferencial de alíquotas.

Destaca também que não subsiste o auto de infração quanto à alegação, pois a aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação, destinadas ao suposto uso e consumo do estabelecimento, referente às transferências entre filiais. Costa demonstrativos listando a chave de acesso da NFe, fl. 61.

Registra que as notas fiscais que se referem a transferência de bens entre estabelecimentos do mesmo contribuinte não podem embasar a autuação, tendo em vista que essa transferência não constitui fato gerador do ICMS, razão pela qual também não há que se falar em pagamento de diferencial de alíquotas (DIFAL).

Lembra que o artigo 155, inciso II, da Constituição Federal afirma que o ICMS incide sobre *“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”*. Cita Paulo de Barros Carvalho (*In.: Regra Matriz do ICM. Tese apresentada para a obtenção de Título de Livre Docente da Faculdade de Direito da PUC/SP, 1981, p. 170*). Disse que entre as operações jurídicas que dão azo à cobrança de ICMS, destaca-se a compra e venda mercantil, hoje conceituada pelo art. 481 do Código Civil nos seguintes termos: *“pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, pagar-lhe certo preço em dinheiro”*.

Inferre que se cumpri ainda, a regra atinente à definição de Fato Gerador, constante do art. 114 do CTN. Em relação ao ICMS, a situação definida em lei como necessária e suficiente, a constituir a hipótese de incidência do tributo, necessita, concomitantemente, dos seguintes elementos: *“a) operação (vale dizer, negócio jurídico); b) circulação (ou seja, transferência de titularidade do bem); c) mercadoria (isto é, ato de mercancia, com fito de lucro)”*.

Diz que o ato onde não ocorre transferência de titularidade de produtos, sem natureza negocial, não constitui operação, para fins de incidência do ICMS, não tendo a sustentação de que a operação autuada pelo fisco possui natureza negocial, ou que levou a qualquer transferência de titularidade de mercadoria. Acrescenta que a mera transferência de produto não há atos de circulação, mas mero deslocamento de produtos entre estabelecimentos (art. 1142 Código Civil), sem modificação quanto à titularidade. E que a mera transferência de produto (que sequer ainda é mercadoria), entre estabelecimentos de um mesmo titular, não envolve ato de comércio, pois ninguém vende para si mesmo. Assim, se não se pode falar em ato de comércio, tampouco há que se falar em mercadoria. Cita lição José Eduardo Soares de Melo (ICMS - Teoria e Prática, 5ª edição, Editora Dialética, pág. 27). Reproduz entendimento do STJ (*REsp 1.125.133/SP em 25/08/2010. DJe 10/09/2010 RTFP vol. 96 p. 392*), consolidado na Súmula nº 166, sendo unânime a doutrina e a jurisprudência ao mencionarem que a transferência de produtos entre estabelecimentos da mesma pessoa jurídica não constitui a hipótese de incidência prevista pela Constituição Federal em relação ao ICMS.

Sustenta que não havendo circulação ou mercadoria, não havia operações sujeitas à incidência isentas do ICMS, não caberia o pagamento do diferencial de alíquotas, tornando incabível a infração 2, no que se refere a transferências entre estabelecimentos do mesmo contribuinte.

Pede por diligência ou perícia técnica a respeito da utilização dos produtos elencados nas infrações 1 e 2, de modo a comprovar que todos os produtos elencados no auto de infração são de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade no estabelecimento autuado, conforme regra do art. 150, I, do RPAF.

Declara que no art. 147, II, que as hipóteses de indeferimento da diligência se limitam à ausência de caráter técnico da questão, à desnecessidade em vista das provas produzidas ou à impraticabilidade da verificação. Disse que na verificação técnica da utilização dos produtos químicos no processo produtivo do estabelecimento autuado, de modo que não se caracteriza a hipótese de prova que dispensa conhecimento técnico (art. 147, II, *a*).

Sustenta que não se pode deixar de deferir a realização da prova pericial em prejuízo da defesa da autuada, tendo em vista que o contorno técnico específico do processo de produção do

estabelecimento autuado necessita de esclarecimento. Assim, não se caracteriza hipótese de desnecessidade (art. 147, II, b).

Aduz que não se trata a presente hipótese de impraticabilidade da diligência, tendo em vista que a análise da participação dos produtos no curso do processo industrial é plenamente factível. Não incide, portanto, a vedação de “quando a verificação for considerada impraticável” (art. 147, II, c).

Requer a produção de prova pericial, de modo a se evidenciar os fatos alegados em defesa. Reafirma que é indispensável a realização de perícia para os fins acima mencionados, a fim de que seja infirmada a acusação de que os produtos elencados nas infrações 1 e 2 seriam bens de mero uso e consumo, demonstrando-se a legitimidade do procedimento da Contribuinte. Apresenta os seguintes quesitos:

- a) Qual é a atividade do estabelecimento autuado
- b) Os bens relacionados na infração são destinados à atividade fim do estabelecimento?
- c) Tais bens são indispensáveis ao processo produtivo do estabelecimento?
- d) É correto afirmar que os bens adquiridos através das notas fiscais apresentadas pela Petrobras destinaram-se ao processo produtivo da área operacional da Companhia?
- e) Os produtos elencados no auto de infração são de utilização contínua e permanente?
- f) A falta de tais produtos impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade?

Reitera dizendo se reserva o direito a indicar o seu assistente técnico no momento processualmente adequado.

Solicita que a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se a Contribuinte manifestar-se acerca delas, se for o caso (*idem*, art. 127, §7º), a fim de resguardar o contraditório. Requer que a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedentes as infrações, já que a Petrobras não cometeu infração, tendo aproveitado regularmente o crédito e ICMS e não tendo deixado de recolher DIFAL, tudo na forma da legislação tributária.

Requer ainda, pela produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de prova pericial técnica, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Na informação fiscal, fls. 83/88, os fiscais autuantes, inicialmente, reproduziram as infrações e resumiram a peça defensiva.

Informa que ao analisar os argumentos da autuada quanto à interpretação de normas legais aplicáveis aos fatos, por diversas vezes citadas em sua defesa. Quanto a solicitação de produção de prova pericial, de modo a se evidenciar os fatos alegados em defesa a fim de que seja infirmada a acusação de que os produtos elencados nas infrações 1 e 2 seriam bens de mero uso e consumo, informamos que durante a execução dos trabalhos de fiscalização intimações foram encaminhadas ao Contribuinte para dirimir dúvidas sobre a utilização dos materiais analisados e na conclusão dos trabalhos todos os demonstrativos foram encaminhados a Autuada.

INFRAÇÃO 1 – esclarece que a utilização indevida de créditos de materiais de uso e consumo decorre de procedimento recorrente da Autuada, que insiste na utilização desses créditos, sem observância do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12. O art. 309, inciso I, “b”, do RICMS/BA (reproduz). Infere que a conclusão é fácil, para fins de utilização do crédito fiscal do ICMS, importa examinar se o produto adquirido será empregado no processo de comercialização, no processo de industrialização, ou de geração, de extração, de produção ou de prestação, ou se, ao contrário, será utilizado ou consumido fora desses processos.

Sobre a alegação de que no regime da LC 87/96, a essencialidade é aspecto determinante para autorizar a apropriação do crédito fiscal: se os itens são essenciais à produção, não é possível atribuir-lhes a natureza de bens de uso e consumo do estabelecimento, porque conceitualmente

desvinculados dela.

Discorre que, na realidade, o dissenso na questão em tela envolve especialmente a definição de material secundário que alcançar tudo aquilo que seja essencial ao processo produtivo e não corresponda à matéria-prima ou aos serviços vinculados à produção.

Em relação aos materiais cujos créditos foram glosados, os autuantes disseram que na execução dos trabalhos de fiscalização, realizaram pesquisas junto ao contribuinte, seus fornecedores e sites especializados, para dirimir as dúvidas a respeito da aplicabilidade dos materiais. Constatamos que tais materiais não estão vinculados diretamente ao processo de industrialização, não integram o produto final na condição de elementos indispensáveis ou necessários à industrialização dos produtos. Como exemplo todos os ácidos citados são utilizados para tratamento da água industrial utilizada e em análises de laboratório para verificação da qualidade da água; coagulantes, cloro, biocida, bissulfito e fosfato de sódio, dispersantes, também são utilizados para tratamento de água; inibidores de corrosão, de incrustação, fílmico, utilizados para manutenção e conservação de equipamentos, gases utilizados para purgas de linhas, a exemplo do nitrogênio.

Disseram que a sua utilização visa promover a conservação dos equipamentos industriais aumentando, em tese, sua vida útil e tratamento de seus efluentes industriais (correntes residuais inservíveis, gasosas, líquidas ou sólidas), visando prepará-los para o descarte adequado e sem riscos ambientais, não correspondendo a qualquer atividade produtiva na qual sejam obtidas espécies novas, e, por conseguinte, tributadas pelo ICMS.

Salientam que as entradas de mercadorias para uso e consumo não ensejam a utilização de crédito fiscal, conforme previsto no inciso I do art. 33 da Lei Complementar nº 87/96 (transcreve).

Reiteram que por diversas vezes este Conselho de Fazenda manifestou-se contra tal utilização, conforme Acórdãos CJF nºs 0079-11/05, 0071-12/05, 0435-11/06 e 0463- 11/06, 0137-12/16 Acórdão 1ª JF nº 0039-01/18 todos de estabelecimentos da Autuada. Desse modo, mantém a autuação.

INFRAÇÃO 2 – sobre as alegações nesta infração, os autuante reproduzem a LC 87/1996 em seu artigo 12 e 13, §4º. Sustenta que está previsto tanto o fato gerador como a base de cálculo do ICMS para operações de transferência interestadual. Assevera que a Lei Estadual do ICMS, que define esta questão, em seu art. 4º, inc. I, ao estabelecer a regra do momento da ocorrência do fato gerador do imposto: *“Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: I- da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;”*.

Sendo assim, a alegação de não incidência do ICMS nas operações de transferência de mercadorias para estabelecimentos do mesmo contribuinte não subsiste, pois essas operações são definidas na legislação como tributadas, nos termos da Constituição Federal, Lei Complementar nº 87/96 e Lei Estadual nº 7.014/96. Mantiveram a autuação na íntegra.

É o relatório.

VOTO

Compulsando os autos verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

O Auto de Infração exige ICMS em razão de duas irregularidades: i) utilização indevida de crédito fiscal ICMS que incidiu na operação de aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento; ii) falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, referente as aquisições de mercadorias objeto da infração 01.

Enfrentado as arguições em relação a infração 1, analiso inicialmente a alegação de que os

materiais arrolados no auto de infração não se caracterizam como mero material para uso e consumo, mas sim como produtos químicos utilizados no processo produtivo, e indispensáveis à atividade do estabelecimento.

Nessa esteira afasto a alegação defensiva de que a LC nº 87/1996 tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e o exercício do objeto social, ao expressamente declarar no art. 20, caput que “*é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento*” (art. 20, caput), desde que não “*se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento*” (§1º). Trata-se de meia verdade, porquanto o texto completo do referido artigo encerra outras restrições, vejamos:

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.

(...)

§ 3º É vedado o crédito relativo a mercadoria entrada no estabelecimento ou a prestação de serviços a ele feita:

I - para integração ou consumo em processo de industrialização ou produção rural, quando a saída do produto resultante não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto se tratar-se de saída para o exterior; Grifei.

Portanto, o que se infere do inciso I do §3º do art. 20 da Lei Complementar 87/96, e que o crédito só será admitido se além da condição de não se referirem a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento (art. 20, caput), também tenham sido utilizados, no caso em tela, para integração ou consumo em processo de industrialização.

Deste modo não subsiste a alegação de que a LC nº 87/1996 tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e apenas o exercício do objeto social da empresa.

Descabe, do mesmo modo, dizer que a autuação em tela decorre de que o fisco está interpretando a legislação atual, inclusive o RICMS/97, para atribuir-lhe o mesmo sentido outrora consolidado a partir do art. 31, III, do Convênio ICM 66/1988. Isto porque, a própria interpretação do comando do texto atual do inciso I do §3º do art. 20 da Lei Complementar 87/96, é que desautoriza o crédito do ICMS incidente nas operações de aquisição de mercadorias que não se destinem à integração ou consumo em processo de industrialização.

Portanto, o que verifiquei dos autos foi que a atividade de cognição desenvolvida pelos Autuantes foi exatamente no sentido de perquirir entre as aquisições realizadas pela Impugnante que foram objeto de apropriação de crédito, àquelas que não se enquadravam na permissão do referido comando do I do §3º do art. 20 da Lei Complementar 87/96. Deste modo, no mesmo sentido, o escopo do presente julgamento também será verificar se as glosas de crédito do ICMS, de fato, se referem a aquisição de mercadorias que não se destinaram à integração ou consumo em processo de industrialização. Verifico que converge nesse sentido também a defesa, conforme o excerto a seguir extraído de sua peça de impugnação, fl. 50:

“3.10. Neste sentido, infere-se do art. 20, caput, da que o direito ao crédito surge da aquisição de bens: I) que integram ao ativo permanente, II) de uso e consumo do estabelecimento (despesas), e; III) utilizados na produção (custos).

3.12. Nada obstante, o direito ao crédito de ICMS sobre o ativo permanente é uma forma de garantir ao contribuinte o creditamento do imposto incidente no imobilizado

proporcionalmente à depreciação, que é contabilizada como gastos decorrentes do desgaste ou da obsolescência de bens ora aplicados à produção, quando representa custos, ora desvinculados dela e caracterizando despesas.

3.13. *Por conseguinte, é possível afirmar que os critérios adotados pela LC 87/96 partem da distinção entre custos e despesas. Consequentemente, a suspensão do direito de creditamento sobre as entradas de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento implica somente em restringir a possibilidade de fazê-lo relativamente às aquisições de mercadorias que impliquem em despesas.”*

Se extrai, portanto, dessa assertiva da defesa de que em bases teóricas tanto o levantamento fiscal objeto da presente autuação quanto a análise da presente demanda, como também a interpretação da defesa convergem para o mesmo fim, que seria determinar se os crédito glosados se referem a despesas e não dariam direito ao crédito ou se refere a custo e sim daria direito ao crédito.

Nesse sentido cabe de início afastar da presente análise o evocado art. 13, §1º, do Decreto-Lei nº 1.598/1977, posto se tratar de regramento que, ao contrário da interpretação da defesa, não legisla acerca de crédito de ICMS, trata de apenas de normas acerca do IMPOSTO DE RENDA, e por isso, nem mesmo a sua definição de custo de produção pode acrescentar a cognição das questões atinentes ao caso em tela, posto que se trata de conceito destinado apenas a apuração do imposto de renda, e por isso não guarda, necessariamente, sequer, vínculo com o conceito contábil de custo de produção, podendo aquele alarga-lo ou mesmo restringi-lo, ao bem da administração tributária do referido imposto e das necessidades de ajustes econômicos fiscais. Destarte, nenhuma luz pode agregar aos fatos estudados nesse escopo.

Sendo assim, o norte para o deslinde da questão, em conformidade com o comando da LC 87/96 é perquirir se a mercadoria foi utilizada no processo produtivo. Deste modo, antes de qualquer coisa, se faz *mister* circunscrever a definição precisa do que seja PROCESSO PRODUTIVO, ou no mesmo sentido INDUSTRIALIZAÇÃO. Assim, por afinidade ao tema, evoco o Decreto 7.212/10, que regulamenta a cobrança, fiscalização, arrecadação e administração do IPI que define industrialização em sentido *lato*, portanto ainda não contaminado com aspectos de interesses tributários, como “(...) *qualquer operação que modifique a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoie para consumo* (...).”

Nessa esteira, posso inferir que em um estabelecimento industrial, para fins de direito ao crédito do ICMS, não é suficiente que a mercadoria seja adquirida por estabelecimento industrial. Mas, é absolutamente imprescindível, que a sua destinação esteja vinculada ao processo produtivo daquele, ou seja, vinculado às atividades circunscritas a ação que implique em diretamente modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoie para consumo. Não me parece crível que a doutrina contábil discorde dessa assertiva, pois qualquer produto que não se enquadre nesses balizes, em sendo considerando custo, comprometerá a nevrálgica composição do preço de venda, sobretudo em ambiente de livre e acirrada concorrência. Uma boa gestão de contabilidade de custos jamais se descuidaria disso.

Evidenciado o escopo da análise, passo a analisar e decidir sobre os produtos objeto da demanda em questão para definir se estão ou não adequados ao conceito de custo e por conseguinte podem ou não propiciar a Impugnante direito a apropriação, a título de crédito, do ICMS incidente em suas operações de aquisição.

Destarte, dos produtos elencados pela defesa reputo que apenas se enquadram no conceito de custo, por fazer diretamente parte da atividade de modificar a natureza, o funcionamento, o acabamento, a apresentação ou a finalidade do produto, ou o aperfeiçoie para consumo, conforme descrição de sua utilização apresentada pela defesa, os seguintes:

1. **Ar sintético:** utilizado no processo de Gases Industriais para promover a absorção atômica.
2. **Argila ativada:** utilizada no tratamento do querosene de aviação (QAV), no processo de

percloração desse combustível em um leito de argila ativada, que serve como adsorvente para ajuste de cor, através da remoção de compostos nitrogenados, causadores de variações de coloração. Tem por finalidade reter por filtração metais, compostos sulfurados e oxigenados para atender as especificações do querosene de aviação.

3. **Argônio:** utilizado nos processos de Hidrotratamento e Hidrodessulfurização HDT e HDS, para remoção de pigmentos de cor no processo produtivo.
4. **Bissulfito de sódio:** agente redutor que reage com espécies de cloro residual livre, evitando que o cloro ataque as membranas de osmose reversa, utilizadas para desmineralização da água que será usada para geração de vapor, o qual é necessário para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.
5. **Oxigênio:** utilizado no processo de craqueamento catalítico para enriquecer o ar do regenerador, para que haja queima do coque. Também utilizado no Hidrotratamento e Hidrodessulfurização HDT e HDS, para geração de dióxido de cloro (biocida oxidante utilizado para oxidação da matéria orgânica e desinfecção da água).
6. **Terc-butilpolisulfeto:** utilizado no hidrotratamento de derivados para remover compostos indesejáveis presentes nas frações de petróleo, como objetivo de especificar produtos, principalmente gasolina, querosene de aviação e óleo diesel, ou preparar correntes para outros processos de refino. O catalisador é elemento chave do processo, para acelerar as reações químicas de hidrotratamento. Em geral, os catalisadores de hidrotratamento são fornecidos na forma de óxidos metálicos, que necessitam ser transformados em sulfetos no reator de hidrotratamento, através da operação de “sulfetação in situ”. O terc-butilpolisulfeto é utilizado como agente de sulfetação do catalisador.

Os demais, pela mesma análise aplicada, reputo que são utilizados em situações de periferia do processo produtivo, jamais se confundindo com aqueles que agem diretamente no processo de fabricação dos produtos fabricados pela Impugnante, e por isso devem ter tratamento de material para uso e consumo, sem direito ao crédito do ICMS. São eles:

1. **Ácido cítrico:** utilizado na limpeza química das membranas porosas de tratamento de água, procedimento necessário constantemente para manter a capacidade de filtração, bem como no processo de tratamento de água de efluentes, ambos necessários à geração de água desmineralizada, a partir da qual se obtém o vapor de água essencial para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.
2. **Ácido clorídrico:** precursor do dióxido de cloro, biocida utilizado na pré-cloração da água bruta na Estação de Tratamento de Água (ETA) e nas torres de resfriamento, sendo essencial para eliminar microrganismos indesejáveis e/ou inibir sua proliferação, que possa comprometer a integridade dos equipamentos.
3. **Ácido fosfórico:** utilizado nas Estações de Tratamento de Efluentes (ETE) e/ou Estações de Tratamento de Resíduos Industriais (ETDI), aplicado na etapa de tratamento biológico do efluente. Atua como fonte de fósforo, nutriente necessário ao crescimento das bactérias que degradam os compostos orgânicos e nitrogenados presentes nos efluentes.
4. **Ácido sulfúrico:** É utilizado na estação de tratamento de água no processo Utilidades com a finalidade de regenerar as resinas catiônicas para remover os cátions da água. Também utilizado na geração de dióxido de cloro, agente biocida para utilização no tratamento de água bruta, para evitar comprometer a integridade dos equipamentos quanto à corrosão e incrustação.
5. **Amina Neutralizante.** Evitar o processo corrosivo nos equipamentos; sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina fílmica que recobre as partes internas do equipamento.
6. **Biocida:** atua na eliminação de microrganismos, evitando acúmulo que possa comprometer a integridade dos equipamentos através de processos de corrosão e formação de depósitos e incrustação.

7. **Carbonato de sódio:** O carbonato de sódio é utilizado para ajuste de PH tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.
8. **Cloro:** essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de microrganismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos. Tais equipamentos são utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico. O Cloro é um produto químico utilizado na composição de fluido para conferi-lo peso como forma de garantir a permanência dos fluídos da rocha dentro das formações.
9. **Coagulante:** utilizado na etapa de clarificação da água bruta, na Estação de Tratamento de Água (ETA) e no tratamento primário da Estação de Tratamento de Despejos ou Efluentes Industriais (ETDI) das refinarias. Sua ausência gera perdas na reposição de água tratada nos circuitos de resfriamento e na capacidade de geração de vapor, podendo ocasionar parada das unidades do sistema.
10. **Desengraxante:** utilizado para limpeza de permutadores de calor, equipamentos que promovem o resfriamento de uma corrente de processo por troca de calor com a água, evitando a contaminação da água de resfriamento com hidrocarbonetos danosos ao meio-ambiente e a formação de depósitos que reduzem a capacidade de troca térmica, restringindo a produção de derivados nas unidades de processamento.
11. **Dispersante:** é utilizado no processo de coqueamento com finalidade de manter as partículas em suspensão na água de refrigeração, facilitando sua retirada, assim, como evitar indesejadas concentração mais altas de sais.
12. **Fosfato de sódio:** essencial para o tratamento de água que alimenta as caldeiras, inibindo a incrustação e controlando o PH em patamar alcalino, de forma a prevenir processos corrosivos nos equipamentos e tubos da caldeira, que poderiam levar a falha nos equipamentos e interrupção do fornecimento de vapor para a refinaria.
13. **Floculante:** utilizado na etapa de clarificação da água bruta, nas estações de tratamento de água, auxiliando a floculação de sólidos suspensos ou impurezas, permitindo a decantação e a purificação da água para utilização em etapas posteriores, inclusive na geração de vapor, necessário para injeção em torres de processo, como fluido motriz para o acionamento de máquinas ou fluido de aquecimento de correntes de processo.
14. **Hidrogênio:** usado para possibilitar partida da planta de ácido diluído.
15. **Hidróxido de Sódio:** utilizado em diversos processos (destilação, craqueamento, gasolina de aviação, utilidades), tem por função minimizar a hidrólise dos sais e também a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão.
16. **Hipoclorito de sódio:** utilizado em diversos processos (destilação, craqueamento, gasolina de aviação, utilidades), tem por função na destilação minimizar a hidrólise dos sais e a formação de ácido clorídrico, ambos indesejáveis para o processo, sob o ponto de vista de prevenção da corrosão; no craqueamento, é utilizado no tratamento para remoção dos contaminantes e para melhorar as propriedades dos derivados; na gasolina de aviação, visa a neutralizar os ácidos fluorídricos dos gases ácidos e do alcoilado leve; e nas Utilidades, é usado no tratamento de água bruta, no ajuste do pH da água de circulação da água das torres de resfriamento, além de sua injeção na regeneração das resinas.
17. **Inibidor de incrustação:** utilizado na Estação de Tratamento de água para limpeza e manutenção do sistema. Usa-se no intervalo entre uma campanha e outra ou quando há parada no sistema e é injetado a corrente de petróleo para inibi a formação de incrustações de sais no seu escoamento
18. **Inibidores de corrosão:** A aplicação de Inibidor de Corrosão é essencial para o processo via tratamento de água de refrigeração, a fim de prevenir ou inibir o estabelecimento de processos corrosivos nos equipamentos em que essa água de refrigeração é utilizada; o contato do Dispersante se dá com a água de refrigeração e o produto não é recuperado; o Inibidor de Corrosão para água de resfriamento é essencial para o processo arrefecimento

dos equipamentos, pois ele tem como finalidade impedir ou diminuir a corrosão e a incrustação nos equipamentos. A ausência desse produto pode acarretar a redução expressiva da vida útil de equipamento de grande porte e custo, causada pela instalação precoce de corrosão, e o Inibidor de Corrosão é incorporado totalmente à água de resfriamento.

19. **Inibidor fílmico:** utilizado no processo de destilação e água de resfriamento, visa a evitar a ocorrência do processo corrosivo nos equipamentos e assim garantir a continuidade operacional. Complementa a ação da amina neutralizante. Água de resfriamento: caracteriza-se como PCI por ser incorporado ao produto, por entrar em contato com a carga e apresentar consumo diário pela escala de produção.
20. **Mistura inorgânica:** precursora do dióxido de cloro, biocida utilizado na pré-cloração da água bruta na Estação de Tratamento de Água (ETA) e nas torres de resfriamento, sendo essencial para eliminar microrganismos indesejáveis e/ou inibir sua proliferação, que possa comprometer a integridade dos equipamentos
21. **Nitrogênio:** É utilizado nos processos de Destilação, Craqueamento Catalítico, Utilidades, hidrotratamento - hidrodessulfurização - HDT HDS, querosene de aviação, geração de hidrogênio, Coqueamento, Produção de Amônia, com a finalidade de dar partida, inertizar e purgar as unidades de produção. O Nitrogênio é essencial para o processo, uma vez que tem finalidade de dar partida, inertizar, selar bombas e compressores, e purgar as unidades. O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na refinaria. Esse produto é consumido no processo.
22. **Óleos:** o óleo hidráulico é utilizado no processo de refino para Lubrificação de máquinas e equipamentos industriais. O óleo isolante elétrico abastece o transformador elétrico.
23. **Polieletrólito.** O Polieletrólito é essencial no tratamento de água, pois auxilia a formação de flocos e com isso a água floculada escoar por gravidade para o decantador onde ocorre a separação das fases líquida (água) e sólida (flocos), e conseqüentemente a retirada de impurezas. Não há recuperação do Polieletrólito após sua utilização e a sua não-utilização reduziria acentuadamente a eficiência do processo de tratamento de água.
24. **Sulfato de alumínio:** coagulante inorgânico utilizado na etapa de clarificação da água bruta, na Estação de Tratamento de Água (ETA) e no tratamento primário da Estação de Tratamento de Despejos ou Efluentes Industriais (ETDI) das refinarias. Sua ausência gera perdas na reposição de água tratada nos circuitos de resfriamento e na capacidade de geração de vapor, podendo ocasionar parada das unidades do sistema.
25. **Tripolifosfato de Sódio:** também conhecido como Fosfato Trissódico é utilizado no processo de Utilidades como inibidor de corrosão e é aplicado na água recebida da Estação de Tratamento (ETA) destinada à caldeira. Esse produto é também utilizado no processo de Utilidades na Estação de Tratamento (ETA), denominada em algumas Unidade de Negócios de Estação de Tratamento de Dejetos Industriais (ETDI). No caso do tratamento de efluentes de injeção de fosfato ocorre no tratamento biológico desses efluentes.

Deste modo, retirei do cálculo relativo ao presente lançamento de crédito tributário as mercadorias acima, constantes do primeiro bloco, por considerar que permitem o aproveitamento do crédito do ICMS, resultando na redução do valor exigido da infração 01 de R\$1.407.621,22 para R\$ 1.359.883,08, conforme demonstrativo ao final.

Quanto à infração 02 não pode subsistir a alegação de que sobre as respectivas operações, por se tratar de transferência, não haveria cabimento de se exigir o DIFAL, nesse sentido, devo esclarecer que a cobrança desse diferencial almeja equiparar as cargas tributárias entre as aquisições internas e as aquisições interestaduais, ainda que estas últimas se deem por transferências, pois não olvide-se de que sendo o conceito de “aquisição” o de tomar a posse, essa indubitavelmente, pode ocorrer por transferência. Pois, ainda que a mercadoria não tenha mudado de propriedade, não se discute que a sua posse foi objeto de transferência interestadual com significativos efeitos tributários legalmente previstos. Assim afasto essa alegação.

Acrescento que a despeito de não haver previsão expressa constitucional sobre o tema ICMS incidindo sobre transferência interestadual, o art. 12 da LC/87 veio complementar a CF/88, lhe

fornecendo o regramento necessário à implementação dessa regra básica estrutural, relativa ao princípio da não cumulatividade, protegendo o pacto federativo e o sistema nacional de tributação do ICMS de modo a adequá-lo à sua competência de cunho estadual.

Nada a estranhar, pois, segundo a doutrina de Hugo Machado, não há falar em inocorrência de circulação de mercadorias nas operações de transferência, pois, como ensina:

“(...) Para tanto, a lei tributária atribuiu a cada estabelecimento, e não à pessoa jurídica, a condição de contribuinte”;

“(...)Como o ICMS é não cumulativo, a transferência de mercadorias de um para outro estabelecimento da mesma empresa foi considerada pelo legislador como fato gerador do imposto”

(...)

“Nas transferências entre estabelecimentos da mesma empresa, desde que a mercadoria sai do estoque de um, para compor o estoque do outro, onde se destina a comercialização, ocorre uma verdadeira operação relativa a circulação de mercadoria, que a impulsiona no caminho que a de percorrer da fonte produtora até o consumidor. Configura-se, pois, o fato gerador do ICMS.”

(...)

“A jurisprudência que considera não incidir o ICMS nas transferências, se aplicada aos comerciantes em geral, criará sérios problemas na relação fisco/contribuinte, em virtude da não cumulatividade do imposto (...)”

Destarte, à infração 2, afastada a alegação de que sobre transferência não incidiria a cobrança do DIFAL, por conseguinte e obvio, terá o mesmo destino da decisão imposta à infração 01, devendo ser expurgado do levantamento fiscal os efeitos das mesmas mercadorias que foram expurgados do valor lançado sob acusação da infração 01. De modo que voto tenha seu valor reduzido de R\$ 828.259,56 para R\$ **730.259,27**.

O demonstrativo final do levantamento fiscal em função do presente voto resta conforme abaixo:

DEMONSTRATIVO DOS VALORES EXCLUÍDOS DO LEVANTAMENTO FISCAL							
		cred.indev.			diferenças de aliq.		
Mês	Descritem	ORIGINAL	EXCLUÍDO	FINAL	ORIGINAL	EXCLUÍDO	FINAL
1	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		156,34			0,00	
1	Oxigênio 99.5 cil 10m		97,99			0,00	
1	Terc-butilpolisulfeto cnt 1000Kg		8.284,66			13.018,75	
	1 Total	106.282,54	8.538,99	97.743,55	32.986,41	13.018,75	19.967,66
2	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		26,06			0,00	
2	Argônio 99.999 cil 10m		31,25			0,00	
2	Oxigênio 99.5 cil 10m		19,60			0,00	
	2 Total	59.047,66	76,91	58.970,75	49.168,34	0,00	49.168,34
3	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		104,23			0,00	
3	Oxigênio 99.5 cil 10m		97,98			0,00	
	3 Total	133.030,66	202,21	132.828,45	111.874,67	0,00	111.874,67
	4 Total	70.547,21	0,00	70.547,21	50.136,53	0,00	50.136,53
5	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		52,11			0,00	
5	Argila ativada bb 1000Kg		3.633,47			9.992,05	
5	Terc-butilpolisulfeto cnt 1000Kg		3.107,10			4.882,58	

	5 Total	136.485,98	6.792,68	129.693,30	140.725,70	14.874,63	125.851,07
6	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		26,06			0,00	
6	Argila ativada bb 1000Kg		7.694,44			21.159,64	
6	Bissulfito de sódio cnt c/1000L		155,64			244,58	
6	Oxigênio 99.5 cil 10m		78,40			0,00	
	6 Total	120.997,71	7.954,54	113.043,17	101.692,38	21.404,22	80.288,16
7	Terc-butilpolisulfeto cnt 1000Kg		2.071,40			3.255,05	
	7 Total	104.978,98	2.071,40	102.907,58	25.746,80	3.255,05	22.491,75
8	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		104,23			0,00	
8	Argônio 99.999 cil 10m		31,25			0,00	
8	Bissulfito de sódio cnt c/1000L		155,81			244,84	
8	Oxigênio 99.5 cil 10m		146,98			0,00	
8	OXIGENIO 4 0 O2 99.99 H2O 3PPM N2		45,62			0,00	
8	Oxigênio 99.5 cil 10m		19,60			0,00	
8	OXIGENIO 4 0 O2 99.99 H2O 3PPM N2		45,62			0,00	
8	Terc-butilpolisulfeto cnt 1000Kg		6.214,19			9.765,16	
	8 Total	119.902,85	6.763,30	113.139,55	82.387,14	10.010,00	72.377,14
9	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		330,77			0,00	
9	Argônio 99.999 cil 10m		72,20			0,00	
9	Oxigênio 99.5 cil 10m		147,00			0,00	
9	OXIGENIO 4 0 O2 99.99 H2O 3PPM N2		210,70			0,00	
9	Oxigênio 99.5 cil 10m		135,69			0,00	
9	OXIGENIO 4 0 O2 99.99 H2O 3PPM N2		52,68			0,00	
9	Oxigênio 99.5 cil 10m		33,92			0,00	
	9 Total	109.340,65	982,96	108.357,69	44.249,03	0,00	44.249,03
10	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		210,49			0,00	
10	Argônio 99.999 cil 10m		36,10			0,00	
10	Oxigênio 99.5 cil 10m		180,93			0,00	
	10 Total	92.258,61	427,52	91.831,09	21.436,23	0,00	21.436,23
11	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		90,21			0,00	
11	Argila ativada bb 1000Kg		8.531,50			23.461,70	
11	Argônio 99.999 cil 10m		36,10			0,00	
11	Oxigênio 99.5 cil 10m		282,71			0,00	
	11 Total	167.246,42	8.940,52	158.305,90	70.013,14	23.461,70	46.551,44
12	Ar sintético 99.997 cil 9.6m		210,49			0,00	
12	Argila ativada bb 1000Kg		4.265,75			11.730,85	
12	Argônio 99.999 cil 10m		72,20			0,00	

12	Bissulfito de sódio cnt c/1000L		155,96			245,09	
12	Oxigênio 99.5 cil 10m		282,71			0,00	
	12 Total	187.501,95	4.987,11	182.514,84	97.843,19	11.975,94	85.867,25
	Total Geral	1.407.621,22	47.738,14	1.359.883,08	828.259,56	98.000,29	730.259,27

Deste modo, tendo em vista que as peças constantes dos autos foram suficientes para encerrar a cognição sobre a demanda, considero dispensável e indefiro a diligência e perícia técnica requerida, e declaro meu voto pela procedência parcial do presente auto de infração, que deve repercutir na redução do quanto exigido originalmente de R\$ 2.235.880,78 para R\$ 2.090.142,35.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0007/18-6, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.090.142,35**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42. Incisos VII, alínea “a” e II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 31 de janeiro de 2019.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS - JULGADOR