

**PROCESSO** - A. I. Nº 269139.0014/17-9  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDAS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0158-01/18  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 20/11/2019

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO C/JF Nº 0334-12/19

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

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos de Ofício e Voluntário, interpostos em face do Acórdão nº 0158-01/18, da lavra da 1ª JJF deste CONSEF, que concluíra, em 14/09/2018, pela improcedência parcial da autuação.

O Auto de Infração, lavrado em 26/12/2017, exigira ICMS, acréscimo moratório e multa no valor de R\$12.873.204,79, em razão da constatação das seguintes irregularidades:

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

*INFRAÇÃO 2 (06.02.01) – deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro de 2013 e de março a dezembro de 2013, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96;*

Os próprios Autuantes, em sede de Informações Fiscais (fls. 70 a 73), refizeram os cálculos da autuação para fazer incluir o estorno proporcional de crédito lançado mensalmente na EFD pelo autuado, reduzindo a infração 1, de R\$11.799.095,85 para R\$9.096.107,76 (importando, pois, numa desoneração de R\$2.702.988,09.

A fiscalização deu-se ao longo do exercício de 2013 e abrangeu majoritariamente os seguintes bens (considerados insumos, por parte do Sujeito Passivo; mas considerados bens de uso ou consumo do estabelecimento, por parte dos Autuantes): areia, acetileno, adensante para poço, antiespumante, argila, bactericida, baritina, bauxita, bissulfito de sódio, cal, carbonato de cálcio, cloreto de cálcio, cloreto de potássio, cloreto de sódio, ácido clorídrico, persulfato de amônia, desemulsificante, defloculante para poços, solventes, aditivos, desengraxante, dispersante para poços, gelificante, inibidor de corrosão, emulsificante, graxa lubrificante, hidróxido de cálcio, lubrificante, parafina, sequestrante, soda cáustica, viscosificante para poço, óleo diesel e broca.

Cientificado regularmente da lavratura do Auto de Infração, em 27/12/2017, o autuado, às fls. 41 a 54, apresentou tempestivamente suas razões de defesa, declarando expressamente reconhecer

parcialmente as infrações, em relação a alguns itens, mencionados na defesa (fl. 43):

*Tais aludidos materiais de uso e consumo se referem, por exemplo, a acetona, a álcool metílico, a almofada para carimbo, a bateria, a escada, a filtro de linha, a lâmpada, a oxigênio, a tela, a tinta, dentre outros, os quais se encontram perfeitamente identificados na planilha anexa a esta defesa, na coluna “O” (doc. 1).*

Em relação à insurgência, o Sujeito Passivo aduziu em síntese:

A) que os materiais, reconhecidos em defesa como equivocadamente escriturados como “insumos”, submeteram-se a saídas posteriores isentas ou com redução de base de cálculo, de modo que os créditos foram parcial e proporcionalmente estornados na EFD, motivo pelo qual pugnou-se pela revisão do montante apurado na Infração 1;

B) que em relação aos demais materiais, uma vez observado o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS, não devem ser havidos como bens de uso e consumo do estabelecimento, pois a Fiscalização compreende como insumos apenas aqueles que participam fisicamente do material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final (por adesão ou por consumo total ao longo do processo), deixando de considerar a essencialidade do produto para a atividade industrial;

C) que os insumos relacionados na autuação fiscal são na verdade materiais secundários ou intermediários que, no novo modelo normativo posterior à Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, corresponde a todos os bens necessários ao processo produtivo e que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou serviços vinculados à produção (e cita como precedente o Acórdão proferido em sede de embargos de declaração nos autos da Apelação Civil nº 0122742-05.2006.8.05.0001, Rel. Des. Sara Silva Brito, Primeira Câmara Cível do TJBA, j. em 16/07/2012);

D) que, conforme laudos acostados com a defesa, os produtos “Baritina”, “Broca”, “Cloreto de Cálcio”, “Desemulsificante”, “Emulsificante”, “Gelificante”, “Parafina” e “Óleo” são essenciais, assim como outros indicados no anexo do Auto de Infração, para a área de negócio fundamental do Sujeito Passivo (prospecção, extração e exploração de petróleo e gás natural);

E) que os produtos arrolados na autuação, configurados como produtos intermediários por estarem vinculados ao processo da indústria do petróleo, sendo nele consumidos, não há como se afastar o direito ao crédito fiscal, como admite o art. 309 e 312 do RICMS/2012.

Formulou pedido de perícia fiscal, indicando quesitos.

Informação fiscal de fls. 70 a 73, acatando a alegação do Sujeito Passivo em relação ao estorno proporcional de créditos na EFD e reduzindo o montante da Infração 1, para no mais sustentar a autuação. Afirma que o Sujeito Passivo utiliza indevidamente, de modo recorrente, crédito fiscal apurado na aquisição de materiais de uso e consumo no caso da autuação em tela, relaciona-se com a utilização na manutenção do estabelecimento (a exemplo do desengraxante), no laboratório de controle de qualidade (a exemplo do ácido clorídrico), na conservação de equipamentos (a exemplo de anticorrosivos e lubrificantes). Acata o direito ao crédito fiscal na aquisição de óleo diesel em relação à parcela utilizada na geração de energia elétrica e na desparafinação das colunas de produção dos poços de petróleo, mas que essa segregação não foi realizada pelo Sujeito Passivo.

Em julgamento realizado em 14/09/2018 (fls. 122 a 127), a 1ª JF operou a redução da Infração 1, conforme acatada pelos Autuantes em suas Informações Fiscais, e, no mais afastou, a defesa, nos seguintes termos:

#### VOTO

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

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

*concluo que os elementos constantes nos autos são suficientes para se chegar à decisão sobre a lide.*

*O presente auto de infração exige ICMS em razão da utilização indevida de crédito fiscal e pela falta de pagamento da diferença de alíquotas sobre mercadorias consideradas pelos autuantes como material de uso e consumo. As principais mercadorias objeto da autuação foram: areia, acetileno, adensante para poço, antiespumante, argila, bactericida, baritina, bauxita, bissulfito de sódio, cal, carbonato de cálcio, cloreto de cálcio, cloreto de potássio, cloreto de sódio, ácido clorídrico, persulfato de amônia, desemulsificante, defloculante para poços, solventes, aditivos, desengraxante, dispersante para poços, gelificante, inibidor de corrosão, emulsificante, graxa lubrificante, hidróxido de cálcio, lubrificante, parafina, sequestrante, soda cáustica, viscosificante para poço, óleo diesel e broca.*

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Foi interposto o Recurso de Ofício.

Regularmente intimada, a RECORRENTE interpôs recurso voluntário (fls. 137 a 148), por meio do qual, reiterando parte dos argumentos defensivos, aduziu:

- a) necessidade de produção da perícia fiscal requerida, com a reforma do Acórdão Recorrido no que se refere ao indeferimento do requerimento formulado, “considerando as especificidades da indústria de petróleo, que escapam do conhecimento geral, inclusive, respeitosamente, dos ilustrados membros do CONSEF”;

- b) o afastamento do regime jurídico vigente em relação à diretriz do já revogado Convênio ICMS do CONFAZ nº 66/1988, sendo direito do sujeito passivo, à luz do art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, a apropriação de créditos de todos os bens que integrem o custo da produção e se vincularem à atividade-fim do estabelecimento (invocando, para tanto, julgados do STJ e do TJBA);
- c) que os insumos relacionados na autuação fiscal são na verdade materiais secundários ou intermediários que, no novo modelo normativo posterior à Lei Complementar nº 87, de 13/09/1996, corresponde a todos os bens necessários ao processo produtivo e que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou serviços vinculados à produção;
- d) que, conforme laudos acostados com a defesa, os produtos “Baritina”, “Broca”, “Cloreto de Cálcio”, “Desemulsificante”, “Emulsificante”, “Gelificante”, “Parafina” e “Óleo” são essenciais, assim como outros indicado no anexo do Auto de Infração, para a área de negócio fundamental do Sujeito Passivo (prospecção, extração e exploração de petróleo e gás natural);
- e) que pela própria classificação dos bens efetuada pelos Autuantes nas Informações Fiscais, mesmo que sob ressalvas do Sujeito Passivo, seria possível inferir que aproximadamente 90% da autuação se refere a bens essenciais à atividade empresarial de um estabelecimento produtor de petróleo, já que relacionados à perfuração e completação de poços de petróleo e ao funcionamento de máquinas e equipamentos;
- f) que os produtos arrolados na autuação, configurados como produtos intermediários por estarem vinculados ao processo da indústria do petróleo, sendo nele consumidos, não há como se afastar o direito ao crédito fiscal, como admite o art. 309 e 312 do RICMS/2012.

Recebidos os autos, foi procedida a juntada do petitório protocolizado pelo Sujeito Passivo, em 29/03/2019, em que requer juntada de laudo técnico, de fls. 155 a 159, a respeito da aplicação do Óleo Diesel nas atividades desenvolvidas pelo Sujeito Passivo.

Em seguida, foram os autos a mim atribuídos, em 18/07/2019, e em 06/08/2019 esta 2ª CJF deliberou por converter o feito em diligência, para que os Autuantes, querendo, acerca do laudo técnico oferecido pelo Sujeito Passivo.

Às fls. 168, o Autuante manifestou-se sobre o laudo, aduzindo em síntese que *“O laudo trata o assunto de forma genérica, não se detendo sobre a forma em que se dá o consumo, que gerou uma autuação de R\$1.285.724,91, relativa a este produto. (...) não houve nenhuma informação adicional que pudesse elidir a autuação.”*

Retornados os autos, foram a mim encaminhados, em 23/09/2019. Solicitei à Sra. Secretária que os incluísse em pauta de julgamento, trazendo-os, pois, a esta sessão de 04/11/2019.

## VOTO

Para melhor clareza, divido-o em dois capítulos: o do recurso voluntário e o do recurso de ofício.

### RECURSO DE OFÍCIO

Cuida, o Recurso de Ofício, tão-somente em relação à Infração 1, de apreciar se agiu corretamente a 1ª JJF ao acatar a Informação Fiscal, no que concerne ao refazimento do cálculo do valor lançado, para levar em consideração a EFD do Sujeito Passivo e os estornos proporcionais ali operados.

Com efeito, a Infração 1 tem por premissa a utilização indevida de crédito fiscal. Ora, para efetuar-se o lançamento, é mandamental aferir qual teria sido o montante do crédito fiscal apurado, levando-se em conta eventuais estornos. Não se poderia, sem ofensa ao princípio da não-cumulatividade, efetuar lançamento de ofício, com a revisão da atividade do contribuinte, considerando apenas o cálculo do ICMS na entrada, sem considerar os estornos proporcionais do crédito conforme regularmente evidenciados pelo Sujeito Passivo.

Afinal, lança-se o ICMS recolhido a menor, e não tão-somente o ICMS decorrente das operações antecedentes (já que este não foi integralmente aproveitado pelo Sujeito Passivo).

De resto, a questão é matemática e incontroversa.

Nego provimento ao Recurso de Ofício.

#### 1 JUNTADA DE DOCUMENTO RELEVANTE, APÓS A INTERPOSIÇÃO DO RECURSO VOLUNTÁRIO

O documento que veio aos autos após a interposição do Recurso Voluntário, à luz do princípio da verdade material, é relevante por descrever as funções do Diesel no processo produtivo. Embora não seja esclarecedor em relação à segregação dessa participação, poderia em tese servir de convicção a esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal acerca da essencialidade da sua participação.

Levando-os ao conhecimento dos Autuantes, estes efetivamente apontaram que o laudo não continha elementos elucidativos em relação à participação do óleo diesel no processo produtivo, de modo a clarear a compreensão sobre sua eventual exclusão da autuação.

#### 2 PERÍCIA FISCAL

Nada obstante o órgão julgador de piso haver fundamentado suas convicções para afastar a perícia fiscal, com a devida vênia, não me parece que deixar de realizá-la concorrerá para o julgamento adequado da demanda.

Isto porque, ao examinar as alegações de ambas as partes, mormente as planilhas anexadas, constato lacunas tanto por parte do Fisco (*vide* arquivo Excel intitulado “Anexo AI 2013.xml”, que guarneceu o Auto de Infração; bem assim o arquivo Excel intitulado “Doc. 01 - Anexo II.xml”, que guarneceu a Defesa). Com a devida vênia, as 4.233 linhas do arquivo elaborado pelos Autuantes não são esclarecedoras sobre a função de cada item para o processo produtivo.

Cumpre, ainda, ressaltar que há relevantes julgamentos desta mesma 2ª CJF, em relação ao mesmo Sujeito Passivo, para os mesmos processos produtivos e materiais similares, no sentido de reconhecer o direito ao crédito fiscal conquanto adequadamente categorizada como “material intermediário”:

*ACÓRDÃO CJF Nº 0377-12/15*

*EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. Se o bem é desgastado em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto ou extração de substâncias minerais ou fósseis, então há que se denominá-lo de insumo ou produto intermediário, com direito ao crédito fiscal. Caso contrário, deve ser definido como material de consumo, o qual só terá direito ao crédito fiscal a partir de 1º/01/2020, como previsto no art. 33, I, da LC 87/96. Os materiais não participam diretamente no processo de extração mineral, sendo nitidamente usados em linhas marginais para lubrificação e limpeza. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA DESTINADA AO USO/CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. É devido o imposto relativo à diferença de alíquotas sobre a entrada efetuada em decorrência de operação interestadual, quando as mercadorias são destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Rejeitada a preliminar de nulidade do Acórdão recorrido. Indeferido o pedido de perícia. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria. (Internet: 02/12/2015 – grifos nossos)*

Não se pode, aqui, simplesmente inculcar ao Sujeito Passivo o ônus probatório, seja porque efetivamente este requereu a Perícia Fiscal, atendendo os requisitos regulamentares para tanto; seja porque efetivamente não há clareza na participação de cada um desses elementos em cada uma das complexas fases do processo produtivo da Recorrente; seja ainda porque a escrita fiscal do Sujeito Passivo também goza de presunção de boa-fé, e a sua elisão, para desconconsideração (dos bens como “insumo”, ou “materiais intermediários”) não se encontra fundada em elementos iniludíveis de prova por parte da fiscalização.

Ante o exposto, com fundamento no RPAF, art. 147, inciso II, alínea “a” *a contrario sensu* (a prova do fato **depende** de conhecimento especial de técnicos), e por não vislumbrar outras provas que viabilizem o seu conhecimento, tampouco verificar impraticabilidade em sua execução, sou pela conversão do julgamento em perícia fiscal, a ser custeada pelo Sujeito Passivo que a requereu, a

fim de que restem esclarecidas as funções de cada um dos materiais objeto de glosa em relação a cada etapa do processo produtivo da RECORRENTE, sendo respondidos os quesitos formulados às fls. 53 e 54. Adicionalmente, deve o Sr. Perito responder, para cada item objeto de glosa a seguinte questão:

1. Os bens objeto de glosa fiscal (conforme operada por meio do Auto de Infração nº 269139.0014/17-9) são desgastados em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto ou extração de substâncias minerais ou fósseis?
2. Caso positivo, queira o Sr. Perito esclarecer em que proporção ocorre esse desgaste, ou seja, se todo o uso que se faz desse bem no processo produtivo é assim desgastado em função e como resultado do processo produtivo, ou se somente parte dele (e em que parte) é assim desgastado.
3. Queira o Sr. Perito concluir, a partir das respostas acima e dos conceitos econômico, contábil fiscal e jurídico de “materiais intermediários” ou “produtos intermediários”, se e em que medida os bens objeto da glosa podem ser considerados como tais.

### 3 MÉRITO

Uma vez vencida a questão acima, caso seja esse o entendimento dessa 2ª CJF, e mesmo em grave prejuízo à defesa da Recorrente, que requereu tempestiva e eficientemente a produção da prova pericial, nada resta senão julgar improvido o Recurso Voluntário pela ausência de provas enfáticas e concludentes em relação à participação de cada um dos bens no processo produtivo do Sujeito Passivo, de modo a evidenciar que possam ser efetivamente enquadradas como “produtos intermediários”, conforme tese da Defesa, mormente porque sua escrituração no livro Registro de Inventário não se deu, pelo que nos consta, como este item específico (“produto intermediário”) e sim como “insumo”, à luz do disposto no art. 225, § 2º, do Dec. nº 13.780, de 16/03/2012, o que não concorre para a tese defensiva.

De resto, a Recorrente apresentou laudo técnico (ainda que intempestivamente, fls. 155 a 159, mas examinado por este CONSEF com base no princípio da verdade real, e submetido ao crivo do contraditório) que, em tese, poderia viabilizar sua defesa. Contudo, com a devida licença, o laudo (que se volta primordialmente à participação do Diesel em seu processo produtivo) não é conclusivo de modo a se admitir evidenciado o cabimento de sua classificação (ainda que parcialmente) como material intermediário.

Nesse sentido, uma vez vencidas as questões preliminares, voto pelo NÃO PROVIMENTO de ambos os recursos, de Ofício e Voluntário, mantendo-se parcialmente o Auto de Infração e, em sua integralidade, a decisão proferida pela 1ª JJF quando da prolação do Acórdão nº 0158-01/18.

### VOTO EM SEPARADO (Recurso Voluntário)

Embora concorde com o resultado do julgamento, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, peço vênha para discordar das suas razões.

Ressalto que as aquisições de materiais para utilização nas fases anteriores à produção não são passíveis de uso de créditos fiscais de acordo com a legislação do ICMS. Ora, se não há produção, não há saída tributada e, portanto, todos os créditos fiscais devem ser estornados.

E não há como dizer que algum dia haverá saída tributada, afinal a fase de exploração pode não encontrar sinais de óleo e a fase de perfuração pode resultar em um poço seco. Logo, desde a fase de exploração ou pesquisa até a fase de complementação não há crédito a ser utilizado.

A partir da produção, deve ser analisado se o material é consumido imediata e integralmente em contato com o produto, de forma a ser classificado como produto intermediário, para que possa ter direito ao crédito.

Todos os materiais objeto da autuação já foram objeto de outros Autos de Infração, não sendo

necessária perícia para entender a sua utilização e avaliar a possibilidade de seu creditamento. Apresento como paradigma o Acórdão CJF nº 0091-11/14, cuja Infração 04 possui a mesma acusação, da qual extraí o seguinte excerto do voto vencedor:

*“Quanto às infrações 4 e 5, que acusam utilização indevida de crédito fiscal (materiais de uso e consumo) e falta de pagamento do ICMS da diferença de alíquota, verifico que os argumentos apresentados já foram apreciados pelo relator da Primeira Instância fundamentado que os produtos objeto da autuação não são consumidos ou integram o produto final, não atendendo ao disposto no art. 93, §1º do RICMS/97. Textualmente disse (fl. 1350):*

*Não ficou demonstrado que tais produtos são vinculados ao processo produtivo do sujeito passivo e que haja o seu consumo ou a sua integração no produto final resultante, pelo contrário são utilizados na retirada de impurezas, na conservação, manutenção e lubrificação de equipamentos e no tratamento de efluentes, todos conforme a natureza de sua aplicação, destinados ao uso e consumo. Os separadores não se ajustam ao conceito de insumo, pois funcionam como filtros químicos, se aceites teríamos que acolher também os que exercem função semelhante, mesmo os filtros físicos. A argila também não integra o aludido conceito de insumo, pois funciona como facilitador para a extração do petróleo, quando represa a terra para facilitar a saída do petróleo, os lubrificantes e produtos para manutenção, da mesma forma, bem como os relativos a tratamento de afluentes ocorrem após o processo de extração.*

*Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que no demonstrativo original às fls. 179 a 356, foram relacionados diversos produtos (n-parafina, cloreto de cálcio, cloreto de potássio, óleo hidráulico, acetileno, dengrax, óleo lubrificante, óleo para lubrificação de engrenagens, óleo diesel, cloreto de sódio, areia faturamento, argila, baritina, emulsificantes, álcool etílico, bactericida, dispersante, agente anti-espumante, soda cáustica, carbonato de cálcio, hidróxidos, goma guar, emulsificante, válvula, fibra mineral, retardador, bauxita, sulfato de alumínio, graxa lubrificante, detergente, alcalinizante, biocida, lonas p/guincho, bissulfito, anel, explosivos, espoleta elétrica, protetor auricular, disjuntor, ácido acético, quebrador enzimático, sequestrador de ferro, nalco, cimento.... e outros).*

*O sujeito passivo juntou com a defesa, demonstrativo às fls. 1230 a 1270, no qual relacionou os produtos, indicou um código para o qual descreveu a função da utilização. Tomando como exemplo o produto acetileno com código 29012900 (fl. 1230), indicou à fl. 1238 que é utilizado na manutenção; bactericida – 38089029: injeção da água separada; barrilha – 28362090: perfuração, etc.*

*Pelo exposto, denota que trata-se dos mesmos produtos, cuja diligência foi realizada no Processo nº 299904.0001/09-9, que identificou a participação dos materiais no processo produtivo indicando que de modo geral são empregados:*

- a) emulsificantes, bactericidas - utilizados no tratamento da água, entram em contato com a água ou com o petróleo (caso dos bactericidas e desemulsificantes), objetivando obter petróleo mais limpo possível, e a água em condições de ser reutilizada nos poços;*
- b) fluídos de perfuração, cimento, inibidores de argila, etc - utilizados no processo de perfuração, não entram em contato nem com a água, nem com o petróleo;*
- c) solventes são utilizados para limpeza de dutos e tanques - não entram em contato com o óleo, assim como o viscosificante que é adicionado ao fluido de perfuração.*

*Pelo exposto, conforme apreciado no processo de situação idêntica a deste processo, sendo esta uma das questões complexas (validar ou não a utilização de créditos fiscais de produtos empregados em processos produtivos). Conforme ressaltado pelos autuantes, os produtos cujos créditos foram glosados são empregados na atividade de extração de petróleo (pesquisa, perfuração e complementação, produção e tratamento).*

*Os materiais empregados na perfuração (fluídos, cimento, inibidores de argila), na sua utilização não entram em contato com o petróleo que é o produto final (fase pré-operacional), e consequentemente, não pode ser admitido o seu crédito (art. 93, §1º, II do RICMS/97).*

*Da mesma forma os bactericidas (tratamento da água), inibidores de corrosão, de incrustação, sequestrantes de gás (H<sub>2</sub>S) e de oxigênio, tem como função básica proteger os ativos empregados na extração, evitando corrosão, incrustação, evitar formação de colônias de bactérias, também, se trata de material de uso ou consumo e não gera direito a crédito fiscal do ICMS.*

*Já os solventes, detergentes, concentrados p/lavador químico são utilizados na limpeza de equipamentos e poços, sendo característicos materiais de uso.*

*Alguns outros produtos objeto da autuação são característicos de uso e consumo, a exemplo de: óleos lubrificantes (utilizados nas máquinas); espoletas elétricas, explosivos e emulsão (utilizados na fase de pesquisa); removedores de sujeiras (Biodex); nitrogênio industrial (inertização/evitar explosão); acetileno (solda de acessórios de aço); disjuntor (material elétrico).*

*Por fim, existem alguns produtos que entram em contato direto com o produto final, a exemplo dos desemulsificantes, que tem “função de quebrar a emulsão óleo/água nos separadores de estágio da produção”. Só que apesar de entrar em contato com o petróleo bruto extraído (misturado com água), emulsificando a separação do petróleo da água, o mesmo é retirado juntamente com a água, que é retratada e injetada no poço. Logo, conforme entendimento manifestado pela PGE/PROFIS, o produto é utilizado de forma continuada na produção, mas “não incorpora ao produto objeto da cadeia subsequente de circulação econômica”, mesmo sendo essencial a sua produção.*

*Concluo que, diante de tudo que foi exposto, que os produtos objeto da autuação se caracterizam como materiais de uso ou consumo (art. 33, I, da LC. 87/96, alterada pela LC 122/06 e art. 93, § 1º do RICMS/97) e não geram direito ao crédito fiscal, em conformidade com o Parecer exarado pela PGE/PROFIS, acerca do Recurso Voluntário (fls. 1382/1385), manifestando que o princípio da não cumulatividade do ICMS objetiva impedir a tributação em cascata, relativo aos produtos adquiridos para serem revendidos ou utilizados na produção com incorporação ao produto e que não se justifica a utilização de crédito fiscal vinculado à aquisição de materiais consumidos no estabelecimento ou usados em contínuas operações de industrialização do produto final.*

*Da mesma forma, a infração 5 decorre do não pagamento do ICMS da diferença de alíquota, relativo às aquisições interestaduais dos mesmos produtos, que se tratando de materiais de uso ou consumo, é devido.”*

Diante do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **269139.0014/17-9**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.170.216,70**, 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 efetivamente recolhidos.

VOTO EM SEPARADO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Henrique Silva de Oliveira, Paulo Shinyashiki Filho e José Raimundo Oliveira Pinho.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2019.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

HENRIQUE SILVA DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – VOTO EM SEPARADO  
(Recurso Voluntário)

LEÔNCIO OGANDO DACAL - REPR. DA PGE/PROFIS