

**PROCESSO** - A. I. N° 297515.0002/19-0  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JFJ nº 0066-05/20-VD  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 28/01/2021

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0336-12/20-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO E CONSUMO. Uma das características admitidas para o conceito de produto intermediário, é que este esteja em contato direto com o produto fabricado, e se desgaste ou se consuma nesse contato, ainda que não se integre ao produto final, pois a característica de se integrar ao produto final, é própria de matérias-primas, bastando então, que o produto esteja na linha principal de produção em estreito contato com o material produzido para que seja determinante a sua função como produto intermediário ou secundário. Restou evidenciado nos autos que os produtos adquiridos pelo contribuinte, apesar de indispensáveis e classificáveis na categoria de produtos intermediários, foram utilizados nos poços de extração de óleo nas etapas pré-operacionais (cimentação, completação e estimulação), fases que antecedem a produção de petróleo e gás. Infração mantida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS INTERNAS E INTERESTADUAIS. AQUISIÇÃO PARA CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 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/consumo. Item subsistente. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto da relatora. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em razão do acórdão proferido pela 5ª JFJ nº 0066-05/20-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 19/12/2019, para exigir ICMS no valor total histórico de R\$9.436.827,20, pelo cometimento das seguintes infrações:

**Infração 01** – Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Infração detalhada nos demonstrativos inseridos à fl. 07 e CD de dados anexo (fl. 14-A). Período autuado: jan. a dez de 2015. Valor exigido: R\$7.841.966,10, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/96.

**Infração 02** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias em outras Unidades da Federação, destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Infração detalhada no demonstrativo inserido à fl. 07 e no CD de dados anexo (fl. 14-A). Período autuado: jan. a dez de 2015. Valor exigido: R\$1.594.861,10, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f” da Lei nº 7.014/96.

A 5ª JFJ dirimiu a lide com base no voto condutor abaixo transcrito, julgando, por unanimidade, Procedente o Auto de Infração em referência.

### VOTO

*Versa o Auto de Infração em lide, sobre a utilização indevida de créditos de ICMS nas aquisições de*

*mercadorias aplicadas nas atividades desenvolvidas pelo estabelecimento autuado, vinculadas à extração de petróleo e gás, compreendendo as seguintes etapas: **cimentação, completação, tratamento de água e estimulação de poços de petróleo, além de fluidos empregados nas máquinas e equipamentos dedicadas a essas atividades.** Essa a configuração da Infração 01.*

*Já a Infração 02 corresponde à cobrança do ICMS-DIFAL (diferença entre a alíquotas interna e interestadual), sobre as operações de aquisições das mercadorias em outras Unidades da Federação, cujos créditos fiscais glosados compõem a Infração 01.*

*Antes de ingressar nas razões de mérito, cabe consignar, inicialmente, que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99. Base impositiva e cálculo do imposto apurados e demonstrados pelos autuantes em atendimento aos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito (doc. fl. 7 e mídia digital – CD de dados – doc. fl. 14-A). O inteiro teor dessas peças processuais foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento, conforme assinatura firmada por preposto da empresa nas respectivas planilhas. Por sua vez, houve a indicação correta do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além da indicação dos dispositivos da legislação infringidos. Registre-se ainda, que a descrição das infrações na peça acusatória foi clara e determinada. Ademais, o contribuinte contraditou todos os termos da acusação fiscal, exercendo na plenitude o seu direito de defesa.*

*A impugnante postula pela realização de perícia fiscal no presente feito, consubstanciando seu pedido nas disposições do RPAF, aprovado pelo DECRETO Nº 7.629, DE 09 DE JULHO DE 1999, por entender que a matéria posta em discussão envolve certa complexidade, fazendo-se necessária a elaboração de prova pericial técnica, cujo requerimento visa desconstituir a suposta indevida utilização de crédito fiscal e fazer a prova de que os produtos elencados no demonstrativo de débito anexo do Auto de Infração são indispensáveis ao processo produtivo do estabelecimento autuado. Formulou, na inicial, quesitos técnicos e aventou a possibilidade de apresentar assistente se deferida a produção da prova pericial.*

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

*No caso em exame, em relação aos materiais aplicados nas atividades acima descritas, a defesa sustenta serem insumos (produtos intermediários), posto que indispensáveis à manutenção operacional da unidade fabril da empresa, sem os quais, ficaria comprometida a realização do processo produtivo ou haveria alterações significativas na sua normalidade. Pontuou ainda que na sistemática de creditamento vigente a partir da Lei Complementar 87/96, os itens em questão geram direito de crédito do imposto na condição de produtos intermediários, ou seja, itens que participam da produção, mas que não se incorporam fisicamente ao produto final.*

*Os autuantes sustentam, por sua vez, que o direito ao crédito está vinculado à utilização dos insumos diretamente na atividade produtiva, quando da efetiva extração do petróleo e do gás. Todavia, no caso vertente, os materiais objeto das glosas foram aplicados na fase pré-operacional, na preparação dos poços destinados à extração, portanto, antes do início das etapas de produção, não se admitindo nessas circunstâncias a manutenção dos créditos de ICMS.*

*A questão posta nesta lide não é nova e vem sendo objeto de outras autuações lavradas contra o mesmo contribuinte, razão pela qual, se faz necessário tecer algumas considerações em torno do regime de crédito do imposto estabelecido após a publicação da Lei Complementar 87/96, especialmente no tocante aos denominados “produtos intermediários”, expressão que está inserida no texto do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia.*

*Importante ressaltar, inicialmente, que a Constituição de 1988, em seu art. 155, § 2º, inc. XII, remeteu para a Lei Complementar disciplinar o regime de compensação do imposto, e, portanto, definir o regime jurídico para dar efetividade ao princípio da não cumulatividade do ICMS.*

*A normatização do regime de crédito do ICMS, após a edição da Lei Complementar nº 87/96, afastou a exigência: **a)** de consumo integral e imediato ou instantâneo dos insumos no processo fabril/produção; **b)** da indispensável incorporação do insumo ao produto final (regime do crédito físico). Nesse sentido as disposições dos arts. 19 e 20 da LC 87/96, verbis:*

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

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

***§ 1º** Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações*

ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

§ 2º Salvo prova em contrário, presumem-se alheios à atividade do estabelecimento os veículos de transporte pessoal.

§ 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;

**II** - para comercialização ou prestação de serviço, quando a saída ou a prestação subsequente não forem tributadas ou estiverem isentas do imposto, exceto as destinadas ao exterior.

§ 4º Deliberação dos Estados, na forma do art. 28, poderá dispor que não se aplique, no todo ou em parte, a vedação prevista no parágrafo anterior.

(...)

As mesmas prescrições normativas estão inseridas na Lei Ordinária Estadual que instituiu o ICMS na Bahia – Lei nº 7.014/96 – conforme se extrai do conteúdo dos seus arts. 28, 29 e seguintes:

Por sua vez o RICMS-BA (Decreto nº 13.780/12), relativamente a essa matéria prescreve no art. 309 que:

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

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

a) de mercadorias para comercialização, inclusive material de embalagem;

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

c) de combustíveis, lubrificantes, óleos, aditivos e fluidos, desde que efetivamente utilizados na prestação de serviços de transporte;

A expressão “**produto intermediário**” abrange exatamente aqueles itens que participam do processo fabril, entendido aqui como o processo de produção e de disponibilização dos produtos acabados para posterior circulação econômica, jurídica ou física, de forma que no conceito de produtos intermediários estão albergados aqueles elementos indispensáveis e efetivamente utilizados na atividade fabril, interagindo com os insumos aplicados na produção, até que os produtos resultantes estejam aptos para venda pelo fabricante. Todavia, conforme já consignamos linhas acima, os produtos intermediários não se integram ao produto final, salvo os resíduos indesejáveis.

A título de abordagem histórica e para melhor fundamentar a nossa interpretação sobre esse tema, observo que a tese da incorporação física dos insumos utilizados na atividade fabril ao produto final já se encontrava superada desde a edição do RICMS/97. À luz das disposições daquele RICMS, contidas no art. 93, § 1º, inc. I, alíneas “a”, “b” e “c” e inc. II, o direito de aproveitamento dos créditos fiscais nas atividades de transformação industrial deveriam ser submetidas às seguintes diretrizes:

1) vinculação das mercadorias/insumos ao processo de industrialização/produção;

2) consumo desses insumos no citado processo, **ou**;

3) integração física dos insumos ao produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização/produção.

Havia ainda uma quarta condição a ser preenchida: as saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização deveriam ser tributadas.

Reproduzo abaixo o inteiro teor das normas regulamentares citadas:

**Art. 93.** Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

(...)

§ 1º Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, **produtos intermediários** e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

**I** - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

- a) estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;
- b) sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou
- c) integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

**II** - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.

Verifico, no tocante às condições 2 e 3, que a partícula “**ou**” contida no dispositivo normativo transcrito, indica claramente que as mesmas não são cumulativas. O disjuntivo “**ou**”, posto na norma, gramaticalmente revela que devem estar presentes uma das duas condições, mas não as duas cumulativamente. Se a intenção do legislador fosse essa (condições cumulativas), teria utilizada no texto a partícula “e” (partícula aditiva).

Seguindo essa linha de entendimento, se determinado insumo participa do processo de transformação industrial, interagindo com as matérias-primas e os produtos acabados, e, neste processo é também consumido, não importando se de forma imediata ou ao longo de diversas etapas, esse produto se enquadra nas condições estabelecidas na norma de regência para que o contribuinte possa se apropriar do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 2). Não se faz necessário que o insumo venha a integrar fisicamente o produto final (condição 3).

Da mesma forma, se o insumo participa do processo produtivo e se integra fisicamente ao produto final, apresenta-se igualmente o atendimento das condições para o aproveitamento do crédito fiscal (condição 1 somada à condição 3).

Assim, na análise do direito ao uso do crédito de ICMS, há que se verificar, primeiramente, se o produto adquirido pelo contribuinte foi consumido/aplicado nos processos de industrialização/produção, ou, se ao contrário, foi utilizado fora desses processos.

A partir dos Demonstrativos que integram a presente autuação, cujo inteiro teor se encontra reproduzido na mídia digital encartada à fl. 14-A, identificamos diversos produtos, que na respectiva descrição revela que os mesmos foram aplicados nas etapas que antecederam a extração de petróleo e gás, compreendendo os processos abaixo descritos, cuja definição extraímos da Wikipédia, enciclopédia digital inserida na internet:

**Cimentação** – fase relacionada à construção dos poços de extração de petróleo e gás. Consiste no preenchimento das paredes do poço com cimento, de modo a fixar a tubulação que será utilizada na atividade de extração e evitar que os fluidos extraídos migrem para as áreas permeáveis do poço.

**Completação** – envolve o processo de deixar o poço de petróleo pronto para a produção, através da injeção de água, diversos fluidos de tratamento e estimulação do reservatório. Compreende principalmente a preparação do fluido de perfuração para as especificações exigidas, execução do tubo de produção e ferramentas associadas, bem como a perfuração e estimulação. Conforme necessário.

**Estimulação** – conjunto de técnicas utilizadas para obtenção de maior produtividade dos poços de petróleo e/ou gás. Compreende o conjunto de operações ou intervenções realizadas de forma a aumentar a produtividade dos poços, através do estabelecimento de canais de alta condutividade de forma para aumentar o escoamento dos fluidos entre o reservatório e o poço ou através do aumento da permeabilidade das rochas-reservatório de óleo e gás.

Compõem também a autuação bens ferramentais, sobressalentes ou peças de reposição de máquinas e equipamentos, combustíveis e lubrificantes utilizados nesses equipamentos e máquinas, e produtos aplicados no tratamento de água utilizada nas fases anteriores de extração/produção de óleo e gás.

Entre os produtos cujos créditos foram glosados estão incluídos: adensantes para poços, aditivos, ag. molhante para poços, antiespumantes para poços, areias para construção, bauxita para poços, brocas, defloculante para poços, dispesante para tratamento de água, emulsificante para poços, graxa lubrificante, inibidores de inscrução e de corrosão, óleo de corte ara usinagem, óleo diesel, óleo hidráulico e óleos lubrificantes para engrenagens, redutor de filtrado para poços, solventes para poços, viscosificante para poços entre outros.

Há que se destacar, ainda, que não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando este na industrialização/produção, ou fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo, total ou parcial, ao longo de todo o processo. O STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE nº 354376/MG), de certa forma reproduziu a tese aqui defendida, no que se refere ao creditamento do ICMS, conforme trecho abaixo transcrito:

“A regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS,

*mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal”.*

*Em decorrência do quanto acima exposto, os valores do ICMS glosados na ação fiscal devem ser mantidos, pois, relacionados a materiais utilizados em momentos anteriores à extração de petróleo e gás, envolvendo as fases de implantação, perfuração e completação de poços. As etapas de vida de um Poço de Petróleo compreendem: Planejamento, Perfuração, Completação (Cimentação), Produção e Abandono. Apenas na etapa de Produção, ou seja, quando o petróleo e o gás são extraídos há a possibilidade de ocorrência de operação subsequente a ensejar a compensação do imposto.*

*Para os materiais considerados de uso e consumo, pois desvinculados da atividade de produção, a utilização do crédito fiscal está prevista na LC 171/19, que alterou o art. 33 da Lei complementar nº 87/96, somente a partir de 01/01/2033.*

*Infração 01 procedente no valor de R\$7.841.966,10.*

*Na infração 02, está sendo exigida a diferença entre a alíquota interna e a alíquota interestadual ICMS-DIFAL, incidente nas operações de aquisição das mercadorias destinadas a uso e consumo do estabelecimento. A cobrança abarca os mesmos produtos constantes da infração 01, e tem por fundamento as disposições do art. 2º, inc. IV combinado com artigo 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96. Cabível lembrar, que tal exigência encontra fundamento de validade também na própria Constituição Federal (art. 155, § 2º, incisos VII e VIII). Portanto, a infração 02 deve ser também integralmente mantida, no importe de R\$1.594.861,10, considerando que o ICMS lançado neste item, é decorrente da cobrança que compõe a Infração 01, está adstrita às operações com origem em outras Unidades da Federação, que foram submetidas à tributação pela alíquota menor, cabendo ao contribuinte proceder ao pagamento da correspondente diferença, conforme previsto na legislação de regência desse tributo, acima mencionada.*

*Assim, com supedâneo nas razões acima expostas, nosso voto é pela total PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

A recorrente interpôs Recurso Voluntário articulando as seguintes razões de defesa.

Diz que a recorrente foi indevidamente exigida de ICMS decorrente do uso de crédito fiscal de ICMS. Contesta que a autuação classificou indevidamente como aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (infração 01), bem como teria deixado de recolher o ICMS resultante do diferencial de alíquotas, DIFAL (infração 02), o que não condiz com a verdade.

Declara que os materiais arrolados no auto de infração não se caracterizam como mero material para uso e consumo, mas sim como produtos utilizados no processo produtivo, e indispensáveis à atividade do estabelecimento, de modo a ser legítimo o aproveitamento dos créditos fiscais, e também indevido o recolhimento do DIFAL.

Esclarece que a Decisão recorrida, rejeitando os argumentos defensivos, manteve a autuação integralmente, adotando entendimento de que somente poderiam ser insumos os bens aplicados em uma das fases da exploração e produção de petróleo, de modo a ser incabível considerá-los insumos quando aplicados nas demais etapas do processo produtivo.

Relata, contudo, que esse entendimento de piso contraria manifestamente a interpretação que vem sendo emprestada à legislação tributária quanto ao aproveitamento do crédito fiscal de ICMS, posto que a posição prevalente do STJ é no sentido de vinculação do produto intermediário à atividade do estabelecimento, sem imposição das limitações expostas pela Junta em seu acórdão de piso.

Retrata que, de fato, deve-se ter em conta que a antiga diretriz do Convênio Interestadual ICMS 66/1988 vinculava o direito ao crédito ao processo industrial, prevendo que era vedado o creditamento na “*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*” (art. 31, inciso III). Contudo, no regime estabelecido pela LCP nº 87/1996, essa restrição foi excluída, e tornou-se suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e a *consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial*, como se conclui dos arts. 19, 20, §1º, e 33, I da LC nº 87/96.

Conclui que a legislação declara expressamente 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).*

Explica que a atividade do estabelecimento é de produção de petróleo, o que contempla um conjunto de etapas, tal como descrito no acórdão recorrido, que vão da cimentação e completação do poço para permitir o acesso aos fluidos, passando pela estimulação para que continue produzindo, até terminar com o abandono pelo esgotamento das reservas minerais.

Reclama, portanto, que não se coaduna com as disposições legais a imposição trazida pela Junta, no sentido de que os materiais utilizados nas etapas de implantação, perfuração e completação de poços não poderiam ensejar o aproveitamento dos respectivos créditos fiscais.

Aduz que não há como acessar as reservas minerais do subsolo sem a perfuração de poços, o que exige também sua cimentação e completação para que não desmorone, causando não apenas a perda do poço como também a degradação ambiental. Além disso, a operação do poço utiliza continuamente os materiais descritos na autuação, que são consumidos ininterruptamente para manter o funcionamento de todo o maquinário industrial necessário para a coleta dos fluidos minerais.

Recorda que o STJ recentemente decidiu que “*a Lei Complementar 87/96, entretanto, ampliou 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).*”

Ressalta que 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. Traz decisão do Tribunal de Justiça da Bahia (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).

Menciona que o RE 354.376, invocado pela decisão de piso, não se mostra aplicável no presente caso, tendo em vista o necessário *distinguishing* entre a situação tratada pelo STF naquele julgado e a situação espelhada nestes autos. No RE citado pelo acórdão recorrido, tratava-se de *serviços de telecomunicações, transporte, energia elétrica e ativo fixo*. Assim, não há nenhuma correlação fática entre o julgado e o presente caso, que discute insumos do processo produtivo.

Além disso, o STF não afastou explicitamente o cabimento do crédito de ICMS para os produtos discutidos no presente auto de infração, apenas reiterou que não haveria crédito fiscal pelo consumo de serviços e de produtos *desvinculados do processo de industrialização* da mercadoria comercializada como atividade principal, o que não é o caso dos itens objeto da presente autuação.

Cita que 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. Se esses insumos se apresentam como indispensáveis para que a atividade do estabelecimento aconteça, o creditamento do ICMS é legítimo, de modo que se mostra improcedente a infração 01.

Por consequência, a infração 02 também se mostra incabível, pois o ICMS-DIFAL não se aplica quando se trata da aquisição de bens e que irão integrar o processo produtivo que constitui a atividade 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 uso, consumo ou ativo permanente.

No mesmo sentido, 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”.Desse modo, descabe também a infração 02 apurada no Auto de Infração, uma vez que as mercadorias autuadas não se caracterizam como materiais e uso,

consumo, e sim como insumos do processo produtivo, não havendo diferença de imposto a recolher em favor do Fisco Estadual a título de diferencial de alíquotas.

Reclama que não se oportunizou o meio probatório técnico adequado para comprovar o fato defensivo alegado (essencialidade), tanto no tocante a cada um dos itens quanto em relação à totalidade do processo produtivo em todas as suas etapas ao ser negado seu pedido de perícia técnica.

Salienta que a situação em tela manifestamente demanda a prova técnica, sendo conveniente destacar que o Superior Tribunal de Justiça já decidiu pela essencialidade da perícia para identificar os produtos ou insumos que integram o processo produtivo, nos termos do AgRg no REsp 1.315.268/RS.

Fundamenta o necessário deferimento da realização da prova pericial, alegando 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”).

Pugna pelo conhecimento e integral Provimento do presente Recurso Voluntário, para o fim de reformar o r. Acórdão proferido pela Junta de Julgamento Fiscal, declarando-se a improcedência das infrações 01 e 02, com a desconstituição do lançamento fiscal ali consubstanciado, com ressalva expressa do pedido de realização de perícia, na hipótese de persistir dúvida ou questionamento sobre a utilização ou a essencialidade de todos os produtos listados no auto de infração e/ou quanto ao caráter de indivisibilidade do processo produtivo do estabelecimento autuado.

Este é o relatório.

#### **VOTO VENCIDO**

O presente Recurso Voluntário visa combater 02 infrações imputadas a ora recorrente, decorrente de creditação indevida de ICMS.

O fiscal autuante concluiu que o Recorrente teria se utilizado indevidamente de crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento (infração 01), e que o contribuinte teria deixado de recolher o ICMS resultante do diferencial de alíquotas, DIFAL (infração 02).

A Recorrente, em suas razões de recurso, não se conforma com a conclusão do fiscal autuante, declarando que os materiais arrolados no auto de infração não se caracterizam como mero material para uso e consumo, mas sim como produtos utilizados no processo produtivo, e indispensáveis à atividade do estabelecimento, de modo a ser legítimo o aproveitamento dos créditos fiscais, e também indevido o recolhimento do DIFAL.

Avançando na apreciação do mérito, tratando-se de processo industrial, a Lei Complementar nº 87/96 e o Regulamento do ICMS garantem o direito ao crédito não só do ICMS incidente sobre a matéria-prima aplicada na produção, mas também daquele incidente sobre o material de embalagem e produto secundário ou intermediário utilizado no processo industrial.

Depreende-se, pois, da leitura dos dispositivos acima que somente os bens que se integrem ao produto final, ou os bens que, mesmo não se integrando ao produto final, sofram algum tipo de desgaste em função do contato direto com este, são os que podem ser considerados, tanto no âmbito do IPI quanto do ICMS, como matérias-primas ou produtos intermediários.

A expressão “consumidos no processo de industrialização”, adotada no dispositivo legal do RIPI, significa consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante ação direta (contato físico) do insumo sobre o produto em fabricação, ou deste sobre aquele. Sendo assim, para fins de aplicação da legislação do IPI, considera-se como insumo aquilo que se integra de forma física ou química ao novo produto ou aquilo que sofre consumo, desgaste ou alteração de suas propriedades físicas ou químicas durante o processo de industrialização mediante contato físico com o produto.

Não obstante, permitidos na legislação de regência o crédito do ICMS nas aquisições de produtos intermediários no processo industrial, é notório a dificuldade para delimitar os critérios normativos que os identificam, o que prejudica a apropriação de créditos pelos contribuintes, assim como provoca julgamentos incorretos por parte dos autuantes, pois acabam por inseri-los no tratamento jurídico pertinente aos materiais qualificados como de uso e consumo.

Conforme esclarecido pela recorrente *“a atividade do estabelecimento é de produção de petróleo, o que contempla um conjunto de etapas, tal como descrito no acórdão recorrido, que vão da cimentação e completação do poço para permitir o acesso aos fluidos, passando pela estimulação para que continue produzindo, até terminar com o abandono pelo esgotamento das reservas minerais. Portanto, as etapas de implantação, perfuração e completação de poços ensejam o aproveitamento dos respectivos créditos fiscais.”*

Aduz que não há como acessar as reservas minerais do subsolo sem a perfuração de poços, o que exige também sua cimentação e completação para que não desmorone, causando não apenas a perda do poço como também a degradação ambiental. Além disso, a operação do poço utiliza continuamente os materiais descritos na autuação, que são consumidos ininterruptamente para manter o funcionamento de todo o maquinário industrial necessário para a coleta dos fluidos minerais.

No tocante aos materiais lançados, estes são consumidos de forma imediata e integral, inclusive em contato físico com o processo integral de extração do petróleo, restando exauridos em sua finalidade após um curto período de vida útil.

Neste ponto, a concepção restritiva adotada pela jurisprudência deste CONSEF, acaba por deixar de observar a imprescindibilidade e a importância de alguns itens devidamente vinculados ao processo de extração de minério e indevidamente interpretado como bens de uso e consumo.

Há, pois, itens dentro do processo produtivo cuja indispensabilidade material os faz essenciais e relevantes, não se podendo conceber que sejam considerados como itens de consumo do estabelecimento.

Merece, assim, o tratamento como insumos aqueles itens que são empregados diretamente na produção e que, caso subtraídos, impedem a consecução dos objetivos da empresa, o que se verifica na presente análise.

Ressalto ainda que a pretensa vedação ao creditamento do ICMS na aquisição dos itens acima referidos ofende a sistemática da não-cumulatividade das leis e acarreta, na prática, a cumulatividade do ICMS, legalmente rechaçada.

Isto porque, como esses insumos, na condição de custos de produção, integram a base de cálculo das operações de venda que geram débito do imposto, não há como deixar de ser reconhecido o direito ao crédito na sua aquisição, sob pena de ser violada a regra da não-cumulatividade.

Por consequência, a infração 02 também se mostra incabível, pois o ICMS-DIFAL não se aplica quando se trata da aquisição de bens e que irão integrar o processo produtivo que constitui a atividade do estabelecimento empresarial, na condição de insumos.

Pelo exposto voto pelo PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário apresentado para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração.

Este é o voto.

#### **VOTO VENCEDOR**

Peço *vênia* à ilustre Relatora para divergir em relação ao mérito da autuação.

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 completação 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 CJP nº 0091-11/14, cujas Infrações 04 e 05 possuem a mesma acusação, respectivamente, das Infrações 01 e 02, 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 aceitos 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) fluidos 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 completação, produção e tratamento).*

*Os materiais empregados na perfuração (fluidos, 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, de forma a manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE as Infrações 01 e 02 do presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **297515.0002/19-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$9.436.827,20**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, incisos VII, “a” e II, “f” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros: Marcelo Mattedi e Silva, Ildemar José Landin e Maurício Souza Passos.

VOTO VENCIDO – Conselheiros(as): Leila Barreto Nogueira Vilas Boas, José Raimundo Oliveira Pinho e Henrique Silva Oliveira.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 26 de novembro de 2020.

MAURICIO SOUZA PASSOS - PRESIDENTE

LEILA BARRETO NOGUEIRA VILAS BOAS – RELATORA/VOTO VENCIDO

MARCELO MATTEDI E SILVA - VOTO VENCEDOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS