

A. I. Nº - 297515.0001/20-7
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - JOSÉ ELMANO TAVARES LINS e MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET – 21.12.2020

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0156-05/20-VD

EMENTA: ICMS. 1. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. 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. Não acolhido o pedido de remessa dos autos para realização de diligência ou perícia fiscal. **Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.**

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 01/04/2020, para exigir ICMS no valor total histórico de R\$17.484.296,85. O lançamento é composto de duas imputações fiscais, com as seguintes descrições:

Infração 01 – Utilizou indevidamente crédito fiscal referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Infração detalhada nos demonstrativos contidos no CD de dados anexo (fl. 16). Período autuado: jan. a dez. dos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019. Valor exigido: R\$15.938.376,91, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “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 inseridos no CD de dados anexo (fl. 16). Período autuado: jan. a dez. dos exercícios de 2016, 2017, 2018 e 2019. Valor exigido: R\$ 1.545.919,94, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, letra “f” da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração via intimação pelo DTE (Domicílio Tributário Eletrônico), com remessa da mensagem em 02/04/20 e ciência do autuado que se deu na mesma data, conforme atestam os termos juntados às fls. 20/23 dos autos.

Em 18/06/2020, o contribuinte, por seus advogados, constituídos através dos instrumentos juntados às fls. 30 a 35 deste PAF e na forma do Estatuto Social da Companhia, protocolizou a sua defesa administrativa, pontuando inicialmente a tempestividade da peça impugnatória. A inicial defensiva foi subscrita pela advogada Karina Dusse, OAB/Ba nº 31.189.

Na sequência a representante do contribuinte informou que a PETROBRAS é uma sociedade de economia mista sob controle da União, com prazo de duração indeterminado, regida pela Lei das Sociedades por Ações (Lei nº 6.404/76), que tem por objetivo a pesquisa, lavra, refinação, processamento, comércio e transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto e de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas à energia, envolvendo pesquisa, desenvolvimento, produção, transporte, distribuição e comercialização de todas as formas de energia.

Passou a discorrer acerca do mérito das exigências fiscais. Pontuou que as infrações foram lavradas porque a fiscalização entendeu que os produtos utilizados pelo contribuinte são materiais de uso e consumo do estabelecimento. Discorreu, que a fiscalização se equivoca ao compreender que o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal não é essencialidade dos produtos para a atividade do estabelecimento, mas a mera participação física dos materiais na produção, através do ingresso destes no processo fabril, fazendo parte do produto final, seja por adesão ou por consumo total. Afirma que essa diretriz era compatível com o regime jurídico anterior, quando vigia o Convênio ICM 66/1988, cujo art. 31, III dispunha que *“não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações e 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”*.

Contudo, a partir da inserção da LC nº 87/96 no ordenamento jurídico, essa restrição foi excluída, tornando suficiente para o aproveitamento dos créditos fiscais a existência de vínculo entre a aquisição dos bens e serviços e a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial, em conformidade com o que dispõe os arts. 19, 20, § 1º e 33, I, da referida lei complementar. Desse modo, a LC nº 87/96 estabeleceu como único requisito para a utilização dos créditos decorrente de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens e demais elementos que integram o custo de produção, a vinculação dos mesmos à atividade-fim do estabelecimento. Nessa diretriz, transcreveu, na inicial, trecho da decisão proferida pelo STJ, no Recurso Especial nº 1.175.166-MG.

Acrescentou que os produtos elencados na autuação fiscal são materiais secundários ou intermediários, que no modelo normativo da Lei Kandir, correspondem a todos os bens necessários ao processo produtivo que não se enquadram no conceito positivado no art. 31, III do Conv. ICMS 66/1998. Ou seja, no regime da LC nº 87/96, a essencialidade é aspecto determinante para autorizar a apropriação do crédito fiscal. Se os itens são essenciais à produção não é possível atribuí-los a natureza de bens de uso e consumo.

Afirmou que na planilha que compõe a autuação a quase totalidade dos produtos objeto das exigências fiscais constituem materiais sem os quais o complexo processo produtivo petrolífero simplesmente não teria êxito, por constituírem insumos de utilização contínua e permanente, cuja falta impediria ou alteraria a exploração e prospecção do petróleo.

Salienta que o entendimento esposado pela fiscalização é equivocado e contraria o próprio RICMS/12, em cujo art. 309, I, “b”, admite o uso do crédito não só em relação às matérias-primas que compõe o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que os mesmos sejam consumidos no respectivo processo fabril. A reforçar o seu entendimento a defesa faz menção também às disposições do art. 312, I, “b”, que assegura aos contribuintes o direito à manutenção dos créditos pelas entradas de mercadorias integradas ou consumidas em processo de industrialização cujos produtos resultantes sejam destinados à posterior exportação.

Sob os mesmos fundamentos a defesa sustentou não proceder a exigência de diferencial de alíquotas nas aquisições interestaduais dos mesmos produtos, na medida em que restou evidenciada a aplicação das mercadorias na atividade produtiva da autuada. Sobre o tema transcreveu na peça impugnatória trecho de decisão exarada pelo Tribunal de Justiça do Estado da Bahia – *Processo nº 0122742-05.2006.8.05.0001* – data do julgamento: 16/07/2012.

Mais à frente a impugnante postulou 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 além de existirem inúmeras inconsistências comprovadas tanto nos Demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações fiscais. Formulou, na inicial, quesitos técnicos e aventou a possibilidade de apresentar assistente se deferida a produção da prova pericial.

Reiterou, em razões finais, o pedido de produção de novas provas, com ênfase na juntada de novos documentos e realização de perícia fiscal-contábil. Finalizou a inicial defensiva pedindo pela improcedência do presente lançamento fiscal.

Prestada informação fiscal pelo autuantes, peça que se encontra apensada às fls. 40 a 42 do PAF. Após fazerem uma síntese das razões articuladas inicial defensiva passaram a discorrer acerca dos fatos que motivaram a autuação. Detalharam que os produtos objeto da glosa dos créditos fiscais e da correspondente cobrança do ICMS-DIFAL têm participação nas seguintes fases do processo produtivo: **Cimentação; Completação; Perfuração de Poços de Petróleo; Fluidos empregados na Perfuração; Estação de Tratamento de Água; Máquinas e Equipamentos de E&P (Exploração e Produção); Saúde Meio Ambiente (SMS); Laboratório e Inertização.**

Frisaram que esses produtos são utilizados em etapas anteriores à produção industrial do petróleo, compreendendo as fases de perfuração, completação, estimulação e implantação de poços ou em atividades alheias à atividade produtiva, tais como manutenção de equipamentos, tratamento de água, segurança e meio ambiente, laboratório e processos de inertização, conforme já frisado linhas acima. Ressaltaram ainda que os produtos aplicados nas citadas etapas além de não serem consumidos no processo produtivo, não entraram em contato com o produto extraído e não integram a sua composição na condição de elemento indispensável à sua produção. Nessas circunstâncias sustentam que os produtos que compõem a autuação são efetivamente materiais que devem ser classificados como de uso e consumo, com direito à utilização dos créditos somente admitida em conformidade com as disposições da LC nº 138/2010, que promoveu alteração no texto do art. 33 da LC nº 87/96.

Destacaram, na sequência, que a infração 02, relativa à cobrança do ICMS-DIFAL é uma decorrência dos valores lançados na Infração 01, relativamente às operações de aquisição dos produtos em outras unidades da Federação, por força do que dispõe o art. 2º, inc. IV e art. 4º, inc. XV da Lei nº 7.014/96.

Afirmaram mais à frente não vislumbrar a necessidade de conversão do processo em diligência para a realização de perícia técnica, considerando que as informações apresentadas nos autos pela defesa e pelos autuantes são suficientes para o deslinde da questão.

Anexaram em complemento, na mídia digital anexa à fl. 43, uma planilha contendo DEMONSTRATIVO DE AQUISIÇÕES COM CRÉDITO INDEVIDO DESTINADAS A USO E CONSUMO POR NFE – EXERCÍCIO DE 2015, do próprio contribuinte, que ajuda a esclarecer a funcionalidade e as etapas do processo de aplicação dos diversos produtos objeto da autuação.

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 e produção de petróleo e gás, compreendendo as seguintes etapas: **Cimentação; Completação; Perfuração de Poços de Petróleo; Fluidos empregados na Perfuração; Estação**

de Tratamento de Água; Máquinas e Equipamentos de E&P (Exploração e Produção); Saúde Meio Ambiente (SMS); Laboratório e Inertização. Esta a configuração da Infração 01.

Já a Infração 02, corresponde à cobrança do ICMS-DIFAL (ICMS incidente sobre a diferença entre as 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 na peça acusatória, em atendimento dos procedimentos previstos na legislação regente da matéria. Os valores se encontram contidos nos demonstrativos de débito contidos na mídia digital – CD de dados – doc. fl. 16). O inteiro teor dessas peças processuais, foi entregue ao contribuinte quando da notificação do lançamento. 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 que foram considerados 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 e contraditório. Inexistem, portanto, vícios que impeçam este colegiado de julgamento de proferir decisão de mérito no tocante às exigências fiscais objeto desta lide administrativa.

A impugnante postulou a 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 da prova requerida pela defesa, 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. Ademais, o descritivo com a afetação dos produtos e materiais utilizados pelo contribuinte nas etapas que compõem os processos de produção de extração de óleo e gás descritos neste Auto de Infração foram entregues pelo contribuinte às autoridades fiscais responsáveis pelo lançamento, e integram a mídia digital anexada à fl. 43 dos autos, com a denominação DEMONSTRATIVO DE AQUISIÇÕES COM CRÉDITO INDEVIDO DESTINADAS A USO E CONSUMO POR NFE, que apesar de se referir ao exercício fiscal de 2015, abrange os mesmos itens cujos créditos foram estornados nos exercícios fiscais de 2016, 2017, 2018 e 2019.

No caso em exame, em relação aos materiais aplicados nas atividades descritas na peça acusatória, 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 nº 87/96, os itens objeto das glosas geram direito de crédito do imposto na condição de produtos intermediários, ou seja, itens que participam da produção/extração, 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/extrativa, quando da efetiva extração do petróleo e do gás. Todavia, no caso vertente, os materiais objeto das glosas foram aplicados nas fases pré-operacionais, na preparação dos poços destinados à extração, portanto, antes no início das etapas de extração e produção, não se admitindo nessas circunstâncias a manutenção dos créditos de ICMS.

Passemos então a decidir as questões de mérito, objeto da presente lide fiscal.

A controvérsia 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 nº 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 dos processos fabril e extrativo, entendidos aqui como os processos 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 produtiva/extrativa, interagindo com os insumos aplicados nas respectivas etapas, até que os produtos resultantes estejam aptos para venda pelo fabricante, produtor ou extrator. 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 ou extrativa, já se encontrava superada desde a edição do RICMS/97. À luz das disposições daquele RICMS, contidas no art. 93, § 1º, inc. I, letras “a”, “b” e “c” e inc. II, o direito de aproveitamento dos créditos fiscais nas atividades de transformação industrial ou de extração (produção) 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 ou da extração 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 que 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 prescrever a necessidade de que as condições deveriam ser cumulativas, teria utilizado no texto normativo a partícula “e” (partícula aditiva).

Seguindo essa linha de entendimento, se determinado insumo participa do processo de transformação industrial ou de extração/produção, 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 de duas 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/extração/produção, ou, se ao contrário, foi utilizado fora desses processos.

No caso concreto, a partir dos Demonstrativos que integram a presente autuação, cujo inteiro teor se encontra reproduzido na mídia digital, encarta à fl. 16, identificamos diversos produtos, que na respectiva descrição revelam que os mesmos foram aplicados nas etapas que antecederam a extração do petróleo e do 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 a 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, produtos aplicados no tratamento de água utilizada nas fases anteriores de extração/produção de óleo e gás, fluidos empregados na perfuração; máquinas e equipamentos de E&P (Exploração e Produção); saúde e meio ambiente (SMS); produtos de laboratório e materiais utilizados na inertização.

Entre os produtos cujos créditos foram glosados, estão incluídos: *ácidos, adensantes para poços, aditivos, agente molhante para poços, antiespumantes para poços, areias de fraturamento, bactericidas, bauxita para poços, brocas, biocidas, defloculantes para poços, dispersantes para tratamento de água, emulsificantes para poços, inibidores de incrustação e de corrosão, óleos lubrificantes para engrenagens, redutor de filtrado para poços, solventes para poços, viscosificantes para poços*, só para citar alguns exemplos, todos integrantes do Demonstrativo que compõe o presente Auto de Infração.

Há que se destacar ainda, e isso é importante, 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/extração/produção, ou fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ou parcial, ao longo de todo o processo.

O STF (SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL), 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 efetiva Produção, ou seja, quando o petróleo e o gás são extraídos dos poços, há a possibilidade de ocorrência de operação subsequente, a ensejar a compensação do imposto via apropriação dos créditos fiscais.

Para os materiais considerados de uso e consumo, pois desvinculados das atividades de industrialização/extração/produção, a utilização do crédito fiscal está prevista na LC nº 171/19, que alterou o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, com possibilidade de compensação na conta corrente fiscal do ICMS somente a partir de 01/01/2033.

Infração 01 procedente no valor de R\$15.938.376,91.

Na infração 02, conforme já exposto linhas acima, 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, quando provenientes de outras Unidades da Federação, 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\$1.545.919,94, considerando que o ICMS lançado neste item é decorrente da cobrança que compõe a Infração 01, e 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 de ICMS, 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.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **297515.0001/20-7**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$17.484.296,85**, acrescido das multas de 60%, previstas no art. 42, inciso VII, alínea “a” e inciso II, alínea “F” da Lei nº 7.014/96, e dos demais consectários legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2020.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO – JULGADOR

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – JULGADOR