

A. I. Nº - 269139.0014/19-5
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S A - PETROBRÁS.
AUTUANTE - MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e JOSÉ ELMANO TAVARES LINS
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 24/11/2021

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0172-02/21

EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE CONSUMO. Comprovado nos autos, que além de o registro na escrita do sujeito passivo ter ocorrido de forma extemporânea, sem atender aos requisitos legais, constitui-se nos autos, prova de os créditos fiscais decorrerem de material de uso e consumo, cuja permissão do uso de crédito, apenas deve ocorrer a partir de 1º de janeiro de 2033 (LC 87/96: Art. 33). A transferência de crédito inexistente pelo sujeito passivo, implicou em repercussão financeira com prejuízo ao Erário baiano (Precedente no Acórdão CS 0039-21/09). Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente Auto de Infração lavrado em 26/12/2019, refere-se a crédito tributário pela constatação da seguinte infração:

Infração 01. **01.02.42.** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem apresentação do documento fiscal comprobatório do direito ao referido crédito. Valor: R\$1.438.620,10. Período: Setembro, Outubro e Dezembro 2015. Enquadramento legal: Art. 31 da Lei 7014/96 c/c art. 309 do RICMS-BA. Multa: 60%, art. 42, VII, “a” da Lei 7014/96.

Consta da descrição: Refere-se a 51 notas fiscais emitidas pelo contribuinte em setembro, novembro e dezembro 2015, relativas a recuperação de créditos do período setembro 2013 a novembro 2015, em anexo. O contribuinte foi intimado via DTE e não atendeu à Intimação. “3. Na relação de créditos apropriados na EFD de 2015 em anexo, detalhar, informando quais notas fiscais e respectiva chave, compõem cada um dos valores dos créditos de ICMS lançados em setembro, novembro e dezembro de 2015, com histórico de “notas fiscais de recuperação de crédito, abrangendo os anos de 2013, 2014, 2015 e 20??, conforme planilha em anexo: Intima Entradas por item com ICMS 2015.xlsx”, aba) ‘3) recuperação de crédito’, que resultou na apropriação de R\$ 1.438.620,10, relativos a créditos de ICMS”.

ANEXO: Credito Indevido NFs recuperação de crédito em 2015.XLS.

A Impugnação de fls. 15-18, apresentada pela empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, CNPJ/MF Nº 33.000.167/0001-01, reproduzindo a infração, de partida, diz o sujeito passivo não é uma filial da PETROBRAS, mas um **consórcio**, denominado “BECAM. 40 – Campo Manati (Inscrição Municipal 068.079.716)”, formado pelos consorciados: (i) PETROBRAS (CNPJ 33.000.167/0001-01): 35%; (II) QUEIROZ GALVÃO (CNPJ (BCAM 40 – Campo Manati11.253.257/0001-71): 45%; (III) GEOPARK BRASIL (CNPJ 17.572.061/0001-26): 10%; (IV) BRASOIL MANATI (CNPJ 08.845.534/0001-20): 10%.

Afirma ser sabido que a formação de um consórcio não tem o condão de criar uma pessoa

jurídica (isto é, um novo sujeito de direitos e obrigações), tampouco de constituir um estabelecimento (isto é, um conjunto de bens para a exploração de uma atividade econômica); como se depreende do art. 278, § 1º, da Lei Federal nº 6.404/76 (reproduzido), a natureza jurídica do consórcio é de relação contratual entre pessoas distintas para a exploração de um empreendimento.

Fala significar que as atividades desempenhadas pelo “consórcio” são efetivamente realizadas pelas sociedades consorciadas; o “consórcio”, por não ter personalidade jurídica, não é concessionário dos direitos de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás natural. Os concessionários de tais direitos são as empresas consorciadas.

Não por outro motivo, escreve, a SEFAZ/BA, reconhecendo a natureza especial do Consórcio BCAM 40 – Campo Manati, concede-lhe um regime jurídico especial com a finalidade de operacionalizar as obrigações fiscais: (a) de 1/1/2015 a 30/6/2015, o Parecer nº 14.278/2013, oriundo do Processo nº 025331320130 (doc. 1); b) de 1/7/2015, o Parecer nº 34.938/2016, oriundo do Processo nº 16793120155 (doc. 2).

Reproduzindo a Cláusula quarta, diz que em relação ao aproveitamento de crédito de ICMS, os pareceres citados possuem idênticas redações:

*Cláusula quarta - A **FILIAL CONSÓRCIO, mensalmente, deverá emitir notas fiscais de partilha dos créditos fiscais, tendo como destinatárias as consorciadas, proporcionalmente às suas participações no consórcio.***

Parágrafo único Os créditos fiscais referentes às aquisições dos bens do imobilizado e de partes e peças adquiridas para a sua formação, deverão ser apropriados pelas consorciadas à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), a partir do início da produção, de acordo com o registro no Livro de Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente - CIAP, conforme previsão regulamentar.

Ou seja: a utilização de crédito fiscal de ICMS não é realizada pelo consórcio, tampouco integralmente, pela PETROBRAS. Os créditos de ICMS escriturados pelo consórcio são distribuídos proporcionalmente entre os seus participantes, sendo que tais saldos repercutirão na apuração do ICMS de cada uma das sociedades empresariais consorciadas.

Noutras palavras, não houve a “utilização do crédito de ICMS” no CNPJ 33.000.167/0068-19, uma vez que se trata de CNPJ para constituição da “FILIAL CONSÓRCIO”, que tem como finalidade o gerenciamento das operações do consórcio BCAM-40.

Assim, diz, as notas fiscais objeto da autuação (Doc. 3), lançadas na FILIAL CONSÓRCIO (estabelecimento autuado) provisoriamente para fins de escrituração e controle até a transferência final para as sociedades consorciadas, a quem competirá aproveitar o crédito do ICMS, versam sobre meros registros do crédito de ICMS relativos a aquisição de bens (insumos ou ativos) efetuados para o desempenho da atividade dos consorciados.

Repete que o aproveitamento dos créditos de ICMS ocorre nas empresas consorciadas, respeitados os percentuais de participação no consórcio. Esclarece que tal aproveitamento ocorre por meio da escrituração de notas fiscais de transferência de créditos do ICMS, nota fiscal de entrada pelas empresas consorciadas, na proporção de sua participação no consórcio.

Exemplificando, indica que, no caso da PETROBRAS, a escrituração ocorre no estabelecimento registrado sob Inscrição Estadual nº 02.604.576 (CNPJ 33.000.167/0236-67 – “UO/BA”), como informa o Doc. 4.

Concluindo, diz que o Consórcio BCAM-40 não efetuou o ato material (“utilizar crédito de ICMS”) sob o qual repousa a autuação, não havendo subsunção entre “os fatos da vida” e a descrição da infração, tampouco a PETROBRAS se creditou dos valores imputados no Auto de Infração, de modo que a autuação não procede.

Os Autuantes prestam Informação Fiscal às fls. 32-34-v. Após sintetizarem a Impugnação tratam do mérito da autuação informando que os regimes especiais aprovados pelos Pareceres 14.278/2013 (01/01/2015 a 30/06/2015) e 34.938/2016 (01/07/2015 a 31/12/2015), dispõem:

Parecer 14.278/2013

DO REGIME ESPECIAL Cláusula primeira - A empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS, fica autorizada a constituir uma filial, denominada de FILIAL CONSÓRCIO, com CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e inscrição estadual nº 68.079.716, que **terá como finalidade** o gerenciamento das operações do consórcio denominado BCAM-40, **ficando ainda, na qualidade de operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio**, nos termos deste Regime Especial.

Parecer 34.938/2016

DO REGIME ESPECIAL Cláusula primeira - A empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS, fica autorizada a constituir as seguintes filiais, doravante denominadas de FILIAIS CONSÓRCIO, que **terão como finalidade** o gerenciamento das operações do consórcio denominado BCAM-40, **ficando ainda, na qualidade de operadoras, responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio**, nos termos deste Regime Especial.

...

V – BECAM-40 – CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e Inscrição Estadual nº 068.079.716 – Consorciadas:

Portanto, informam, o sujeito passivo, filial PETROBRAS, inscrita no CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e Inscrição Estadual nº 068.079.716, que tem a função de gerir as operações do consórcio denominado BCAM – 40, é o responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, conforme dispõem as Cláusulas primeiras dos pareceres citados, razão da autuação por descumprimento das normas legais, quando deixou de apresentar documentos comprobatórios de utilização de créditos fiscais de ICMS, independentemente destes créditos indevidos, por falta de apresentação do documento comprobatório, terem sido transferidos para as empresas consorciadas.

Dizem que, conforme descrito no corpo do AI a Autuada foi intimada a apresentar os documentos solicitados, mas não atendeu à intimação fiscal, o que resultou neste AI.

Falam que nos meses de setembro, novembro e dezembro 2015, foram emitidas 51 notas fiscais com créditos extemporâneos, referentes a ICMS retido por ST, conforme previsto no art. 292, § 2º, I do RICMS-BA, na aquisição dos materiais de consumo OLEO DIESEL MARÍTIMO, MARINE GASOL, JETA – 1 NÃO TABELADO, nos exercícios de 2013, 2014 e 2015.

Portanto, dizem, houve a apropriação indevida de créditos de ICMS decorrentes de materiais de uso e consumo, cuja permissão de uso estava prevista, conforme legislação vigente à época dos fatos, a partir de 1º janeiro 2020, conforme artigos 20, caput e 33, I da LC 87/96, reproduzidos.

Quanto ao uso do crédito, reproduzem o art. 309, I, “b” do RICMS-BA e, quanto ao conceito de material de uso e consumo, reproduzem o art. 265, XXI do mesmo regulamento, dizendo, em seguida, que para usar o crédito fiscal do ICMS há que se verificar se “o produto adquirido foi consumido no processo de extração mineral ou fóssil, ou se, ao contrário, foi utilizado ou consumido fora desses processos”.

Observam haver diferença entre material de consumo e material intermediário. Falam que os gastos com combustíveis têm natureza distinta dos gastos com o processo de extração de petróleo e gás natural, mesmo sendo todos importantes para a atividade da empresa. Também, aduzem, que a legislação do ICMS distingue material de consumo e material intermediário, quando só admitia o crédito do material de consumo a partir de 1º de janeiro de 2020 (legislação vigente à época dos fatos) e, atualmente, só a partir de janeiro de 2033. Logo, não somente as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento não admitem crédito, como também, os materiais de uso e consumo que, em 2015, não admitiam crédito de ICMS até janeiro de 2020.

Mantêm a exação.

Conforme pedido de fls. 41-42, o PAF foi convertido em diligência à Infaz de origem nos seguintes termos:

DA DILIGÊNCIA

Considerando que: a) a questão, essencialmente, envolve constituição de prova do direito ao crédito extemporaneamente escriturado no LRAICMS do sujeito passivo; b) a escrituração do crédito fiscal deve ser efetuada no próprio mês ou no mês subsequente em que se verificar: I - a entrada da mercadoria e a prestação do serviço por ele tomado ou a aquisição de sua propriedade; II - o direito à utilização do crédito (RICMS-BA/2012: Art. 314); c) a escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte (RICMS-BA/2012: Art. 315); d) o crédito fiscal objeto da glosa implica em, quando transferido, “moeda” utilizada pelos consorciados para abatimento/compensação na sua conta corrente fiscal de apuração do ICMS para cumprir obrigação principal; e) independentemente da discussão de mérito relativa a “aonde, efetivamente se usa o crédito fiscal (moeda) contido nas 51 NFs lançadas como crédito fiscal extemporâneo pelo autuado no seu LRAICMS” (se no consórcio, como entende o fisco, ou nos consorciados, quando, proporcionalmente recebe esse crédito transferido pelo autuado, como alega o Impugnante), o crédito contido nas 51 NFs há que ter sustentação legal comprovada nas notas fiscais de entrada/aquisição originárias; f) o ICMS destacado nas NFs de origem/aquisição (cláusula segunda dos regimes especiais (compra de ativo, insumo ou material para uso e consumo), têm distintas destinações (condições ou vedação de uso como crédito fiscal); g) ainda que na Impugnação sejam indicados diversos Docs., estes não constam dos autos, especialmente o Doc. 3 (Notas Fiscais de aquisição que deram origem aos créditos lançados provisoriamente na filial consórcio), por unanimidade, os membros da 2ª JJF, decidiram converter o processo em diligência à Infaz de origem para:

Autuantes

- a) *Aportarem aos autos, cópias exemplificativas das 51 NFs base para a glosa de crédito;*
- b) *Identificando nas NFs objeto da autuação, as NFs de origem do crédito, mediante pesquisa nos pertinentes bancos de dados da SEFAZ, juntar também NFs exemplificativas das notas fiscais de origem para identificar as mercadorias, cujas aquisições deram origem ao crédito glosado;*
- c) *Caso observem que mercadorias contidas nas notas fiscais originárias facultam uso legal de crédito, intimar o autuado para apresentar todos documentos fiscais fonte dos créditos extemporaneamente apropriados nas 51 Notas Fiscais que emitiu e que são objeto da autuação;*
- d) *Caso o sujeito passivo apresente as notas fiscais originárias que fundamentam o crédito fiscal extemporâneo apropriado pelas 51 NFs objeto da glosa, ajustar o lançamento, conforme o legal direito a uso do crédito fiscal, se aquisição de insumo ou de ativo permanente;*
- e) *Prestarem Informação acerca da diligência.*

Concluída a diligência, mediante entrega de cópia da Informação Fiscal e de cópia dos novos demonstrativos, se houver, o sujeito passivo deverá ser intimado para, querendo, manifestar-se a respeito no prazo regulamentar de 10 (dez) dias.

Caso o sujeito passivo se manifeste, os Autuantes deverão ser cientificados para conhecerem a manifestação para, depois, o PAF ser retornado ao CONSEF.

Por consequência, um dos autuantes prestou a Informação Fiscal de fls. 47-48 acompanhada dos documentos de fls. 49-279-v.

Após reproduzir o pedido informa que para cumprir a diligência consultou o Sistema SEFAZ da NF-e objetivando identificar os produtos aos quais se referem as 51 notas emitidas pela Autuada e objeto da autuação. Diz que tais notas foram emitidas no período setembro a dezembro 2015 e se referem a ICMS destacados em outras notas fiscais cujas entradas ocorreram em 2013 a 2015.

Informa que cada uma das 51 NFs, cujos valores foram lançados a crédito na EFD pela Autuada, refere-se a uma ou várias outras NFs de entrada, totalizando mais de 600 NFs. Fala ter imprimido as 51 NFs objeto da autuação, no que se refere aos campos relativos à identificação do produto e, também, algumas das demais NFs de referência, sendo impresso uma NF de entrada para cada uma das 51 NFs de recuperação de crédito, porém, informa ter pesquisado mais de 200 das NFs de entrada no sentido de averiguar a quais mercadorias se referem.

Informa que o crédito fiscal em apreço se refere aos seguintes materiais de consumo:

- JET A-A NÃO TABELADO - L (combustível aeronave transporte aéreo de pessoas);
- CYB 2195 BRM – CT 1.0 M3 9NCM 3824.9041: Preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes;
- MARINE GASOIL BR - KG (combustível marítimo);

- ÓLEO DIESEL— LI (combustível marítimo);
- ÓLEO DIESEL MARÍTIMO – A (combustível marítimo).

Portanto, reproduzindo o art. 29, § 1º, II, art. 53, III, da Lei 7014/96, bem como a Cláusula Primeira, do Regime Especial aprovado pelo Parecer 14.278/2013, diz que, por se referir a combustíveis utilizados em aeronaves e em embarcações e, também, referir-se a preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes, houve apropriação de créditos de ICMS sem previsão legal pelo contribuinte autuado, legítimo sujeito passivo por ser o responsável pelo cumprimento das obrigações do consórcio.

Intimado da Informação Fiscal o sujeito passivo se manifestou às fls. 269-270 reiterando, basicamente, os argumentos defensivos expostos na Impugnação e, quando cientificado da manifestação, os autuantes, dizendo que nada de novo foi apresentado, mantêm a autuação (fl. 286).

Presente na assentada de julgamento, o representante legal do sujeito passivo, Dr. José Marcondes Sérvulo da Nobrega Junior, OAB/SE 3817, reiterou os argumentos defensivos, especialmente quanto à ilegitimidade passiva do Consórcio por não ser pessoa jurídica com a função apenas gerenciar as atividades das consorciadas, inclusive emitindo as NFs para transferência dos créditos pelas aquisições aplicadas no consórcio. Nesse sentido, aduz entender que os itens objeto da glosa de crédito são verdadeiros insumos e, por isso, dão direito a crédito por suas aquisições.

VOTO

Como acima relatado, o presente Auto de Infração exige o valor de R\$1.438.620,10.

Examinando os autos constato estar o PAF consoante com o RICMS-BA e com o RPAF-BA/99, pois, o lançamento resta pleno dos essenciais pressupostos formais e materiais e os fatos geradores do crédito tributário constam claramente demonstrados.

Assim, considerando que: a) conforme documentos de fls. 02, 04, 05, 12, 264 e 266, bem como do que se percebe nas manifestações defensivas, cópia do Auto de Infração e dos papéis de trabalho indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do auto foram entregues ao contribuinte; b) na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no art. 142 do CTN, bem como nos artigos 15, 19, 26, 28, 30, 38, 39 (em especial quanto ao inciso III e §§, 41, 42, 43, 44, 45 e 46, do RPAF; c) o processo se conforma nos artigos 12, 16, 22, 108, 109 e 110 do mesmo regulamento; d) a infração está claramente descrita, corretamente tipificada e tem suporte nos demonstrativos e documentos fiscais autuados, emitidos na forma e com os requisitos legais (fls. 04-05, 47-266 e CD de fl. 11); e) a infração está determinada com segurança, bem como identificado o infrator, constato não haver vício a macular o PAF em análise.

De logo observo tratar-se de exação fiscal relacionada a tributo originalmente sujeito a lançamento por homologação (CTN: art. 150) em que a legislação atribui ao sujeito passivo a prática de todos os atos de valoração da obrigação tributária, inclusive o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, cabendo a esta apenas homologar os atos de natureza fiscal do contribuinte no prazo decadencial. Nesse caso, ainda que sobre a obrigação tributária não influam quaisquer atos anteriores à homologação, praticados pelo sujeito passivo ou por terceiro, em sendo praticados, os atos são, porém, considerados na apuração do saldo porventura devido e, sendo o caso, na imposição de penalidade, ou sua graduação (§§ 2º e 3º do artigo 150 do CTN).

A acusação fiscal é de uso indevido de crédito fiscal de ICMS sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, situação em que, no curso do procedimento fiscal e antes da lavratura do AI o contribuinte foi regularmente intimado a apresentar os indispensáveis e necessários documentos fiscais e não os apresentou.

Tem suporte probatório nos demonstrativos e documentos autuados constantes do CD de fl. 11, bem como nos documentos de fls. 55-263 cópias do DANFES das 51 NFs emitidas pelo contribuinte

autuado para uso extemporâneo do crédito fiscal glosado e amostra de DANFES relativos às NFs originais de aquisição dos itens objeto da glosa fiscal por serem itens tidos de consumo (combustíveis utilizados em aeronaves e em embarcações e, também, referir-se a preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes).

Observando que ainda que os cite como docs. 1 e 2, anexados à Impugnação, os processos 02531320130 e 16793120155 dados como origem ao regime especial de tributação pelo sujeito passivo não constarem dos autos, a defesa apresentada consiste em: a) reproduzindo o art. 278, § 1º da Lei Federal 6.404/76, alegar que o sujeito passivo (consórcio BCAM 40 – Campo Manati) não têm personalidade jurídica e as consorciadas é que respondem cada uma por suas obrigações; b) que reconhecendo tal condição, a SEFAZ concedeu-lhe “um regime jurídico especial com a finalidade de operacionalizar as obrigações fiscais” (Pareceres nº 14.278/2013, oriundo do Processo nº 02531320130 e 34.938/2013, oriundo do Processo nº 16793120155).

Oportunamente, julgando necessário para formação do convencimento dos julgadores, conforme relatado acima, o PAF foi baixado em diligência para identificar a que se referiam os créditos de ICMS em lide verificando, inclusive, os originais documentos fiscais de aquisição pelo sujeito passivo, ocasião em que aportando aos autos os documentos de fls. 49-50 (cópia do Regime Especial – Parecer 14.278/2013), 51-55 (Informações Técnicas da BR PETROBRAS acerca do uso e aplicação dos combustíveis marítimos), 56-263 (DANFES de NF-es envolvidas no caso em apreço) 264-266 (Mensagens DT-e ao sujeito passivo notificando do resultado da diligência), identificou-se que: a) As 51 NF-es de transferência de crédito de ICMS, tendo por base original mais de 600 NF-es cujas entradas ocorreram nos exercícios 2013, 2014 e 2015, foram emitidas nos meses setembro a dezembro 2015; b) Conforme pesquisa orientada no pedido de diligência, o ICMS glosado se refere a aquisição de: b.1) Combustível de aeronave utilizado em transporte aéreo de pessoas; b.2) Preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes, e; b.3) Combustível marítimo.

Notificado do resultado da diligência, o Impugnante se manifestou: a) Alegando direito ao crédito em lide com fundamento no art. 310 e 312 do RICMS-BA; b) Ainda que responsável “pela apuração e recolhimento do ICMS pelas operações geridas do consórcio”, “não se pode confundir tal etapa com a posterior, a qual se refere o presente Auto de Infração, consistente na apropriação e compensação de créditos de ICMS, porquanto sucede após a transferência dos aludidos créditos do consórcio aos seus participantes”, não havendo subsunção entre os “fatos da vida” e a descrição da Infração, tampouco a Petrobras se creditou dos valores autuados.

Pois bem. Ainda que objetivamente não indicada, entendo haver nas manifestações defensivas uma subjetiva preliminar de nulidade do lançamento sob alegação de que não houve utilização indevida de crédito fiscal e sim escrituração do crédito fiscal, bem como ilegitimidade passiva do Autuado.

Contudo, repiso que como pontuado no pedido de diligência retratado no relatório, dentre suas diversas e variadas formas, a acusação fiscal envolve constituição e escrituração extemporânea de crédito de ICMS desacompanhado de prova do seu suporte legal. Portanto, uso indevido de crédito fiscal de ICMS, com indicação dos elementos constitutivos (sujeitos ativo e passivo, descrição dos fatos, demonstrativos, data de ocorrência dos fatos geradores, base de cálculo, alíquota, multa, total do débito, dispositivos infringidos), tudo, repito, em conformidade com os artigos 38 a 41 do RPAF/BA (Dec. 7.629/99).

Friso que a despeito das alegações defensivas de mérito que serão oportunamente apreciadas, o contribuinte entendeu e se defendeu do que foi acusado e não vislumbro inobservâncias formais que conduzam à sua nulidade passível de enquadramento em qualquer dos incisos do art. 18 do RPAF, motivo pelo qual rejeito o pedido de nulidade formulado.

De pronto, observo que o crédito em discussão se vincula e se restringe a aquisições do Consórcio autuado repassado para as empresas consorciadas. Para o deslinde da lide e por reger a situação em apreço, com meus pertinentes grifos, faz-se necessário expor a seguinte normativa:

LC 87/96

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.**

Art. 23. O direito de crédito, para efeito de compensação com débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado** à idoneidade da documentação e, se for o caso, **à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.**

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos cinco anos contados da data de emissão do documento.

...

Art. 33. Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2033; (Redação dada pela Lei Complementar nº 171, de 2019)

Lei 7014/96

Art. 5º **Contribuinte do ICMS é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria ou prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.**

...

§ 2º *Incluem-se entre os contribuintes:*

...

VI - a sociedade civil de fim econômico;

VII - a sociedade civil de fim não econômico que explorar estabelecimento de extração de substância mineral ou fóssil, de produção agropecuária ou industrial, ou que comercializar mercadorias que para esse fim adquirir ou produzir;

...

Art. 29. 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, inclusive quando iniciados ou prestados no exterior.

§ 1º *O uso do crédito fiscal ocorrerá:*

...

II - a partir da data prevista na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, tratando-se de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento e respectivos serviços de transporte;

...

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, **está condicionado** à idoneidade da documentação e, se for o caso, **à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.**

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.

RICMS-BA/2012

Art. 31. O direito ao crédito, para efeito de compensação com o débito do imposto, reconhecido ao estabelecimento que tenha recebido as mercadorias ou para o qual tenham sido prestados os serviços, está condicionado à idoneidade da documentação e, se for o caso, à escrituração nos prazos e condições estabelecidos na legislação.

Parágrafo único. O direito de utilizar o crédito extingue-se depois de decorridos 5 (cinco) anos contados da data da emissão do documento fiscal.

Art. 315. A escrituração do crédito fora dos períodos de que cuida o art. 314 dependerá de autorização do titular da repartição fazendária da circunscrição do contribuinte.

§ 1º Formulado o pedido de autorização para escrituração extemporânea de crédito e não havendo deliberação no prazo de 180 (cento e oitenta) dias, contado da sua protocolização, o contribuinte poderá creditar-se, em sua escrita fiscal, do respectivo valor;

Regime Especial Parecer 14278/2013

DO REGIME ESPECIAL

Cláusula primeira – A empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, fica autorizada a constituir uma filial, denominada FILIAL CONSÓRCIO, com CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e inscrição estadual nº 68.079.716, que terá como finalidade o gerenciamento das operações do consórcio denominado BCAM-40 ficando ainda, na qualidade de operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos deste Regime Especial.

...

Cláusula segunda – Caberá à FILIAL CONSÓRCIO adquirir para o Consórcio, bens, partes e peças para a formação de ativo imobilizado, materiais de uso e consumo e insumos, bem como efetuar os registros nos livros fiscais próprios.

Cláusula terceira...

Parágrafo único – A transferência de créditos do ICMS relativos às aquisições de partes e peças para formação de bens do ativo imobilizado pelas empresas contratadas deverá ser objeto de requerimento específico, e dependerá de autorização do Secretário da Fazenda, conforme previsão do art. 2º, inciso IV e §§ 3º e 4º do Decreto 8.205/2002.

Cláusula quarta – A FILIAL CONSÓRCIO, mensalmente, deverá emitir notas fiscais de partilha dos créditos fiscais tendo como destinatárias as consorciadas, proporcionalmente às suas participações no consórcio.

Parágrafo único – Os créditos fiscais referentes às aquisições dos bens do imobilizado e de partes e peças adquiridas para a sua formação, deverão ser apropriadas pelas consorciadas à razão de 1/48 (um quarenta e oito avos), a partir do início da produção, de acordo com o registro no Livro Controle de Crédito do ICMS do Ativo Permanente – CIAP, conforme previsão regulamentar.

Cláusula quinta – A partilha mensal da produção ensejará a emissão de nota fiscal de entrada pelas consorciadas sem destaque do ICMS, proporcionalmente às suas participações no consórcio.

No que diz respeito à formação de consórcio, André Gonçalves de Arruda (<https://www.migalhas.com.br/depeso/106075/breves-consideracoes-sobre-consorcio>), diz que, previsto no artigo 278 da Lei de Sociedades Anônimas, ele é uma “comunhão de interesses e atividades que atende a específicos objetivos empresariais, que se origina nas sociedades consorciadas e delas se destacam”. Portanto, forma-se para acumular meios para a consecução de um fim comum (consórcio operacional), ou para somar recursos para contratarem com terceiros a execução de determinados serviços, obras, ou concessões (consórcio instrumental). Com tal finalidade, o consórcio decorre de um contrato firmado entre duas ou mais sociedades com atividades em comum e complementares, que objetivam juntar esforços para a realização de determinado empreendimento, sendo que o consórcio de que trata a lei societária tem caráter mercantil.

Deste modo, como se trata de um instituto jurídico que se posiciona entre a sociedade e o contrato (que não é de sociedade para constituir pessoa jurídica), insta ressaltar o que faz com que uma sociedade exista. Vejamos o que dizem os artigos 981 do Novo Código Civil e 305 (Código Comercial):

Novo Código Civil

Art. 981 - Celebram contrato de sociedade as pessoas que reciprocamente se obrigam a contribuir, com bens ou serviços, para o exercício de atividades econômicas e a partilha, entre si, dos resultados.

Parágrafo único. A atividade pode restringir-se à realização de um ou mais negócios determinados.

Código Comercial

Art. 305 - Presume-se que existe ou existiu sociedade, sempre que alguém exercita atos próprios de sociedade, e que regularmente se não costumam praticar sem a qualidade social.

Portanto, quando temos um consórcio informal, por ocorrerem as características descritas nos artigos 981 e 305, teremos, provavelmente, uma sociedade informal e quando temos um consórcio formado por um contrato temos um consórcio contratual, ainda que tal contrato não tenha por objeto a formação de uma nova pessoa jurídica. Sem embargo, em ambas situações se forma uma sociedade mercantil de comum objetivo, de modo que o que difere o consórcio para a pessoa jurídica é a ausência de registro de seus atos constitutivos e, em razão disso, a sociedade por consórcio não adquire personalidade jurídica.

Sem embargo, os sócios se tornam responsáveis e solidários pelas obrigações sociais, e conforme a vontade das partes podem, dentro do contrato ou no interesse do objeto a que se destina, formular, aquiescer ou delegar obrigações, a exemplo do que fizeram pedindo e aceitando as condições estipuladas no Regime Especial de que trata o Parecer nº 14278/2013, quais sejam e mais especificamente:

- a) Acordarem, admitirem e terem o sujeito passivo como FILIAL CONSÓRCIO constituída pela PETRÓLEO BRASILEIRA S/A – PETROBRAS e responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais, nos termos do citado Regime Especial (Cláusula primeira);
- b) Acolherem o sujeito passivo como único e exclusivo adquirente de bens, partes e peças para a formação do Ativo Imobilizado, **materiais de uso e consumo** e insumos, bem como efetuar os registros nos livros fiscais próprios (Cláusula segunda);
- c) Delegarem ao sujeito passivo a administração, controle, transferência e responsabilidade quanto aos créditos do ICMS de direito, que se limitam - isso sim -, ademais dos relativos às aquisições de comprovados insumos, às aquisições de partes e peças para formação de bens do ativo imobilizado pelas empresas contratadas que deverá ser objeto de requerimento específico, e dependerá de autorização do Secretário da Fazenda, conforme previsão do art. 2º, inciso IV e §§ 3º e 4º do Decreto 8.205/2002 (Cláusulas segunda, terceira, parágrafo único e quarta).

Ocorre que, como se depreende dos autos, as provas obram em desfavor do Impugnante. Senão vejamos.

A uma, porque, sendo extemporâneo, o sujeito passivo não procedeu sua escrituração atendendo aos requisitos legais, pedindo a necessária e prévia autorização à SEFAZ acompanhada das indispensáveis provas do seu direito, de modo a obter homologação da Fazenda Pública da Bahia, afrontando a disposição exposta no art. 315 do RICMS-BA, acima reproduzido, isto com o agravante de prova alguma ter apresentado nas oportunidades posteriores que teve: a) quando intimado para tanto, antes da lavratura do AI; b) quando da apresentação da Impugnação que, conforme dispõe o art. 123, § 5º do RPAF, deve fazer-se acompanhar da prova documental, precluindo o direito de fazê-lo em outro momento processual a menos que: I - fique demonstrada a impossibilidade de sua apresentação oportuna, por motivo de força maior; II - se refira a fato ou a direito superveniente; III - se destine a contrapor fatos ou razões posteriormente trazidos aos autos, o que não ocorre para qualquer das hipóteses.

A duas, porque a despeito disso, provou-se no curso processual que, ao contrário do alegado, as mercadorias adquiridas pelo sujeito passivo e para as quais gerou o indevido crédito fiscal objeto da lide administrativa (combustível de aeronave de transporte aéreo de pessoas, preparações desincrustantes, anticorrosivas ou antioxidantes e combustíveis marítimos utilizados em motores principais nos sistemas de propulsão de navios de grande, médio e pequeno porte, bem como no

abastecimento de rebocadores que servem de apoio para “transportar plataforma, equipamentos de operação, produtos químicos, tubulação e suprimento”, e também em “geradores de energia elétrica, acionamento de todo o maquinário e iluminação” da plataforma de exploração dos poços do campo petrolífero Manati) são meros materiais de uso e consumo, tendo em vista que a atividade econômica exercida pelo estabelecimento autuado é de extração de petróleo e gás natural, de modo que, conforme o art. 33 da LC 87/96, somente a partir de 1º de janeiro de 2033, proporcionará uso de crédito fiscal decorrente de suas aquisições.

A três, porque é falso afirmar não ter havido uso indevida de crédito, mas apenas registro provisório dos créditos, até a sua transferência para as sociedades consorciadas, às quais compete usar o crédito do ICMS, pois, além de ter sido comprovado nos autos a inexistência dos créditos de ICMS constituídos nas 51 NF-es gerando, ilegalmente, um valor monetário original de R\$1.438.620,10 pelo sujeito passivo, o qual foi indevidamente transferido às empresas consorciadas, o Erário baiano se viu desfalcado de tal valor, uma vez que suportou a utilização do crédito indevido por compensação na subsequente tributação de mercadorias cujas entradas se deram em cada estabelecimento consorciado sem destaque de ICMS, conforme previsto na Cláusula quinta do Regime Especial acima reproduzida, repercutindo o aspecto financeiro do indevido crédito fiscal, cujo cumprimento da obrigação fiscal é do consórcio autuado devido à sua legítima e legal responsabilidade tributária, entendimento este proferido de modo firme por este Conselho no Acórdão CS 0039-21/09, decidindo que, sendo a natureza do crédito fiscal meramente escritural, o seu lançamento na escrita já importa e enseja o início da sua utilização, mesmo que não haja um débito em contraposição, não havendo que se perquirir em ocorrência ou não de repercussão econômica.

Para colmo da decisão que me direciono, ressalto não ser esta uma novel matéria neste CONSEF, pois contra o mesmo contribuinte foi tratada no Acórdão JJF nº 0146-04/11, cuja decisão foi referendada pela instância recursal no ACORDÃO CJF Nº 0384-12/11.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269139.0014/19-5**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.438.620,10**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2021.

JORGE INÁCIO DE AQUINO – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ ADELSON MATTOS RAMOS – JURLGADOR

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR - JULGADOR