

A.I. N° 269139.0013/22-9  
AUTUADO PETROLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS  
AUTUANTES MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e JOSÉ ELMANO TAVARES LINS  
ORIGEM SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO INTERNET – 09/05/2023

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO JJF N° 0051-01/23-VD**

**EMENTA: ICMS.** 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Aquisição de material para uso e consumo no estabelecimento, escriturados como se fossem produtos intermediários. Glosa do crédito fiscal correta. Infração subsistente. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. FALTA DE RECOLHIMENTO. Mercadorias arroladas na autuação caracterizadas como material de uso e consumo, portanto, cabível a exigência fiscal. Infrações 02, 03 e 04 subsistentes. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de realização de perícia. Auto de infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 22/12/2022, formaliza a exigência de crédito tributário no valor histórico total de R\$ 79.572,39 em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

**Infração 01 - 001.002.002** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro, março, maio, julho e novembro de 2020, janeiro, março, julho e novembro de 2021, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 24.341,07, acrescido de multa de 60%.

Consta adicionalmente o registro que o autuado utilizou crédito fiscal de ICMS nas aquisições de inibidores de corrosão, materiais para uso no laboratório/manutenção e óleo diesel;

**Infração 02 - 006.001.001** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de abril e setembro de 2020, abril e agosto de 2021, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 12.802,85, acrescido de multa de 60%;

**Infração 03 - 006.002.001** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, nos meses de janeiro a dezembro de 2020, janeiro a dezembro de 2021, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 38.014,63, acrescido de multa de 60%.

**Infração 04 - 006.002.001** – Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no mês de novembro de 2021, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 4.413,84, acrescido de multa de 60%.

O autuado apresentou Defesa (fls.21 a 46 – frente e verso). Discorre sobre a tempestividade da peça defensiva. Reporta-se sobre os fatos que ensejaram a autuação.

Argui em caráter preliminar a ilegitimidade passiva. Afirma que não se trata de uma filial pertencente à PETROBRÁS, mas sim de um consórcio denominado BCAM 40 – Campo Manati, Inscrição Municipal [estadual] n. 068.079.716, formado pela Petrobrás com 35% (CNPJ n° 33.000.167/0001-01), pela Queiróz Galvão com 45% (CNPJ n° 11.253.257/0001-71), pela Geopark Brasil com 10% (CNPJ n° 17.572.061/0001-26) e pela Brasoil Manati com 10% (CNPJ n° 08.845.534/0001-20).

Observa que a formação de um consórcio não tem o condão de criar uma pessoa jurídica, ou seja, 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, conforme se depreende do art. 278, § 1º, da Lei Federal n. 6.404/76, a natureza jurídica do consórcio é de contrato entre pessoas distintas para a exploração de um empreendimento. Reproduz referido dispositivo legal.

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

Salienta que não por outro motivo foi que a SEFAZ/BA, reconhecendo a natureza especial do Consórcio BCAM 40 – Campo Manati, concedeu-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 02531320130; (b) de 1/7/2015 a 31/12/2015, o Parecer nº. 34.938/2016, oriundo do Processo nº 1679312015.

No tocante ao aproveitamento de crédito de ICMS, observa que os Pareceres nºs 14.278/2013 e 34.938/2016, possuem redações idênticas. Reproduz a cláusula quarta de um deles.

Assevera que a utilização de crédito fiscal de ICMS não é realizada pelo consórcio, tampouco, integralmente, pela PETROBRAS.

Alega que os créditos fiscais 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.

Sustenta que os créditos fiscais de ICMS são distribuídos proporcionalmente entre os participantes do consórcio, assim não utilizou qualquer crédito de ICMS no CNPJ n. 33.000.167/0068-19, haja vista que se trata de CNPJ para constituição da “FILIAL CONSÓRCIO”, que tem como finalidade o gerenciamento das operações do consórcio BCAM-40.

Ressalta que os créditos fiscais foram partilhados entre os consorciados e apropriados por estes, no mês seguinte ao da competência, conforme Livros Registros de Apuração, a quem competirá aproveitar o crédito do ICMS, de conhecimento da SEFAZ/BA.

Explica que esse aproveitamento se dá mediante escrituração de notas fiscais de transferência de créditos do ICMS na proporção de sua participação no consórcio.

Diz que pelo exposto, o Consórcio BCAM-40 não efetuou o ato material de utilizar crédito fiscal de ICMS sob o qual se fundamenta a autuação, bem como a PETROBRAS se creditou dos valores apontados na autuação.

Conclusivamente, requer a declaração de nulidade da autuação.

Reporta-se sobre a atividade fim da PETROBRAS.

Destaca que a atividade-fim da empresa está intrinsecamente atrelada a lei, sendo patente que no âmbito da indústria de petróleo, inúmeras atividades são gregárias ao processo industrial encontrando fundamento de validade nas definições constantes da Lei n. 9.478/1997. Reproduz o art. 6º do referido diploma legal, o qual traz as definições sobre refino ou refinação, pesquisa ou exploração, lavra ou produção, desenvolvimento e indústria de petróleo.

Afirma que não se pode considerar como alheios à atividade fim da PETROBRAS aquilo que o Fisco quer que seja, sob pena de ferir de morte os conceitos legais acima referidos.

Menciona que a Lei n. 2.004/1953, que criou a PETROBRAS, dispõe no seu art. 6º que a empresa terá como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o comércio e o transporte do petróleo e seus derivados bem como de quaisquer atividades correlatas ou afins.

Afirma que as aquisições realizadas pela empresa não se referem à exceção do art. 20, § 1º, da LC 87, na

medida em que foram, de fato, utilizados na atividade fim da PETROBRAS, que advém da Lei nº 9.478/97, conforme já visto.

Conclusivamente, diz que os referidos bens não podem ser considerados alheios à atividade fim do estabelecimento, pois representam etapas indissociáveis do processo industrial de produção e refino do petróleo.

Reporta-se sobre a Lei das S/A.

Afirma que o Auto de Infração fere o art. 2º, da Lei nº 6.404/76, e com isso, fere também o art. 110 do CTN, quando altera conceitos jurídicos preestabelecidos, desprezando o fato de que o direito tributário é uma disciplina de superposição, e não pode alterar conceitos, institutos, e a natureza jurídica erigida pelos outros ramos jurídicos, afetando-os - com a finalidade de estabelecer incidência tributária -, especialmente no que se refere ao regramento nacional do Setor de Petróleo e Gás do Brasil.

Reporta-se sobre os insumos – bens vinculados à atividade fim da PETROBRAS. Direito de crédito – art. 155, II, § 2º, I, da CF. Arts. 19 e 20 da LC 87/96 – ofensas a normas de observância cogente.

Afirma que os insumos objeto da autuação foram aplicados no processo produtivo da Companhia, sendo necessário ao seu processo produtivo e não ao mero “uso ou consumo do estabelecimento”. Ou seja, foram utilizados na atividade-fim da Companhia.

Diz que já está mais do que na hora de a SEFAZ/BA compreender e internalizar que o entendimento no qual se baseia o Auto de Infração (do então Convênio ICMS nº 66) não representa o entendimento atual e consolidado dos Tribunais Superiores, em consonância com o que dispõe a Lei Magna e a Lei Kandir, de modo que, tanto quanto sejam analisados cada caso concreto, cada item e cada situação, para observar que os bens são inerentes à consecução do objeto social e ao processo produtivo desta Companhia, com o seu respectivo crédito tributário

Reporta-se sobre o princípio constitucional da não cumulatividade.

Salienta que se constitui grave equívoco supor que a Constituição Federal autorize o legislador infraconstitucional ou o administrador, conforme as conveniências e os interesses arrecadatórios do Fisco, a estornar ou reduzir créditos fiscais relativos a operações anteriores tributadas, ou mesmo fazer surgir obrigação ante operação/classificação que não se coaduna com os interesses fiscais, especialmente no caso em tela, quando são todas afeitas à finalidade das atividades da Companhia. Invoca e reproduz lições doutrinárias, bem como dispositivos normativos da legislação tributária.

Conclusivamente, diz que assim sendo, não se pode concordar com a exigência do Auto de Infração, quando este pretende excluir do direito ao crédito as mercadorias/bens que são intrinsecamente atreladas a atividade-fim da empresa, e o são mesmo de forma direta para atender as atividades da Companhia.

Reporta-se sobre a regra matriz do direito de crédito.

Observa que o ICMS é um imposto necessariamente vinculado ao princípio da não-cumulatividade fixado pelo art. 155 § 2º, inc. I, da Constituição Federal, e na linha do que dispõe a Lei Complementar nº 87/1996, no seu art. 20, §§ 1º e 2º.

Sustenta que os créditos de ICMS utilizados pela empresa no que se refere aos bens utilizados na consecução da atividade fim da PETROBRAS não apenas possui fiel embasamento constitucional e legal, mas também no próprio RICMS estadual, sendo a sua escorreita compreensão e observação necessárias para o deslinde do caso concreto, no que se registra o RICMS/BA que permite o crédito quando o bem é destinado à atividade fim do estabelecimento, como se dá no caso concreto. Reproduz os artigos 310, IX e 312, III, do RICMS/BA

Reporta-se sobre os insumos referenciados na autuação.

Consigna que a cadeia de suprimento de petróleo e gás é tradicionalmente composta por três grandes etapas, designadas por *upstream*, *midstream*, *downstream* e que, nos processos de Exploração e Produção, conhecidos pela sigla E&P (*upstream*), ocorre primeiro a exploração (pesquisa e prospecção),

seguida da extração (lavra ou produção) do petróleo e do gás natural. Os hidrocarbonetos produzidos são transportados, por meio do bombeamento de oleodutos ou carga e descarga de navios até um terminal e/ou refinaria de petróleo para fins de processamento e obtenção dos derivados (*midstream*). Os produtos finais são comercializados com os clientes, demandando atividades logísticas para transportá-los aos pontos de entrega (*downstream*).

Assevera que os insumos objeto da autuação foram aplicados no processo produtivo da Companhia, como insumo de produção. Ou seja, os produtos destinam-se, como insumo necessário ao processo produtivo da Companhia e não ao mero “uso ou consumo do estabelecimento”, portanto, foram utilizados na atividade-fim da Companhia.

Conclusivamente, diz que não se pode afirmar, como o Fisco o faz que os produtos e combustíveis utilizados pela Companhia tiveram a finalidade de mero uso e consumo (art. 33, I, da LC nº 87/96), conquanto a LC 87/1996 ampliou a possibilidade do aproveitamento dos créditos, pois, *contrario sensu*, vedou-os somente no caso em que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, não exigindo que eles integrem o produto final (art. 20, § 1º).

Reporta-se sobre o conceito de insumo pelo STJ.

Observa que a 1ª Seção do STJ firmou entendimento quanto ao conceito de insumo para fins tributários, conforme o RESP n. 1.221.170, cujo teor reproduz.

Afirma que o entendimento exposto no Auto de Infração se revela como sendo exatamente o oposto da jurisprudência pacífica e consolidada, pelo que se refuta tal compreensão, de modo que, tanto quanto sejam analisados cada caso concreto, cada item e cada situação, conforme há de ser demonstrado através de perícia a ser realizada, o que requer, para observar que os bens são inerentes ao processo produtivo da PETROBRAS e à consecução do objeto social, isto é, atividade fim da Companhia.

Salienta que a classificação efetivada pela PETROBRAS encontra pleno respaldo na Constituição Federal de 1988, na Lei Complementar nº. 87/1996, bem assim no entendimento já pacificado pela jurisprudência mais atual dos Tribunais Superiores brasileiros, caindo por terra, em sua totalidade, a base fático-jurídica da autuação, merecendo, assim, a declaração de improcedência.

Conclusivamente, diz que já está mais do que na hora de a SEFAZ/BA de compreender e internalizar que o entendimento no qual se baseia o Auto de Infração (do então Convênio ICMS nº 66) não representa o entendimento atual e consolidado dos Tribunais Superiores, em consonância com o que dispõe a Lei Magna e a Lei Kandir, de modo que, tanto quanto sejam analisados cada caso concreto, cada item e cada situação, para observar que os bens são inerentes à consecução do objeto social e ao processo produtivo da Companhia, com o seu respectivo crédito tributário. Neste sentido, registra e reproduz trechos do entendimento jurisprudencial nos Tribunais pátrios.

Reporta-se sobre as infrações 02, 03 e 04 – Lançamento de ICMS DIFAL.

Consigna que em virtude da mudança na metodologia de cálculo do ICMS/DIFAL no Estado da Bahia, promovida pela Lei nº 13.373/2015, de 22.09.2015, que alterou o art. 17, XI da Lei nº 7.014/1996, a referida norma passou a considerar para o ICMS-DIFAL a metodologia do cálculo “por dentro”, ou seja, o valor imputado ao contribuinte compõe sua própria base de cálculo.

Afirma que em decorrência disso, verificou a existência de equívocos no cálculo do ICMS/DIFAL realizado pela SEFAZ/BA, o que torna a infração improcedente.

Salienta que além disso, a Gerência Especializada da empresa constatou haver notas fiscais relacionadas a operação de compra e venda de fornecedores optante do Simples Nacional, situados em Estados do Sul/Sudeste e do Nordeste, o que foi desconsiderado pela Fiscalização no que se refere à alíquota interestadual de 7% ou 12% no cálculo efetivo do ICMS-DIFAL, uma vez que, ainda que os documentos fiscais não possuam as correspondentes alíquotas, no campo estruturado do DANFE, a operação interestadual deveria ser considerada no efetivo cálculo do ICMS DIFAL, sob pena do Estado da Bahia angariar uma parcela do imposto acima daquela efetivamente devida.

Alega, ainda, que a Fiscalização igualmente também desconsiderou o fato de que há notas fiscais que

possuem benefícios fiscais de redução de base de cálculo, conforme NCMS registradas nos dados adicionais, baseados no Convênio ICMS nº 52/91. Reproduz a Cláusula Primeira, I, “a” e “b”, II, do referido Convênio.

Diz que nesse sentido, facilmente observa-se que os códigos NCMS que constam das Notas Fiscais arroladas na autuação estão relacionados no Anexo I, fazendo jus a redução da base de cálculo regulada no citado Convênio ICMS 52/1991.

Conclusivamente, diz que desse modo, com base nessa objetiva mas precisa consolidação normativa, em inafastável subsunção à matéria e dados fáticos que constam das Notas Fiscais correlacionadas, ante o princípio da verdade material em procedimentos fiscais na seara tributária, demonstra-se que não há razão alguma na autuação, injustamente sofrida, levada a cabo pela Fiscalização, haja vista que comprovado com efetividade o direito da PETROBRAS, no sentido de que sejam as considerações, alegações e fundamentações apresentadas devidamente conhecidas e consideradas como escorreitas, eis que de acordo com a lei atinente, de modo a julgar o Auto de Infração completamente improcedente.

Reporta-se sobre a necessária observância da anterioridade anual – Ref. LC 190/2002.

MATRIZ CONSTITUCIONAL DO DIFAL DE ICMS. NECESSIDADE DE LEI COMPLEMENTAR GERAL FEDERAL. IMPOSSIBILIDADE DE COBRANÇA APENAS COM LEI ESTADUAL E/OU CONVÊNIO. ART. 146, I E III, “A”, C/C ART. 155, § 2º, VII e XII, AMBOS DA CRFB/88.

Diz que por se estar diante de cobrança de ICMS-DIFAL, cabe registrar que embora a CRFB/88 tenha estabelecido, no art. 155, § 2º, VII, a competência do Estado de destino para a instituição do ICMS DIFAL no caso de operações com contribuintes, a sua definição como hipótese de incidência e demais requisitos necessários à exação apenas ocorreu com a edição da Lei Complementar nº 190/2022, publicada em 05/01/2022, que alterou diversos dispositivos da LC 87/96, com a finalidade de regulamentar a cobrança do ICMS DIFAL.

Aduz que desse modo, antes da produção de efeitos da LC 190/2022, que, em virtude da anterioridade anual, deve ocorrer apenas em 2023, não há qualquer lei complementar federal regulamentando o ICMS DIFAL e, consequentemente, não há fundamento para a sua exigência.

Assevera que no caso, a ausência de lei complementar regulamentadora impede a exação antes de 2023, em virtude do disposto no art. 146, III, a, da CRFB/88.

Pontua que nesse sentido, já desde 2015, o Supremo Tribunal Federal (STF) possui jurisprudência aplicável a consumidores finais contribuintes do ICMS, reconhecendo que “*a instituição do diferencial de alíquotas depende de previsão em lei complementar*”, sendo que “*a Lei Complementar nº 87/1996, ao cuidar do momento da consumação do fato gerador do imposto, não cogitou do diferencial de alíquota.*” (Ag. Reg. no RE 580.903/PR, relatoria do Ministro Roberto Barroso).

Assinala que em outros dois precedentes do STF, julgados em conjunto mais recentemente, sendo um em controle de constitucionalidade e o outro mediante a sistemática da repercussão geral (Tema 1093), restou assentado “*a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora*” (ADI 5469/DF e RE 1.287.019, tendo como redator do Acórdão o Ministro Dias Toffoli – julgado em 24/02/2021).

Assevera que assim sendo, tem-se que a SEFAZ/BA exige de forma indevida o recolhimento do ICMS DIFAL. Acrescenta que essa exigência se mostra indevida pois não existia lei complementar federal geral, até a edição da LC 190/22, que disciplinasse a hipótese de incidência do ICMS DIFAL, requisito imprescindível para tal exação, conforme já decidido pelo STF (Ag. Reg. no RE 580.903/PR; ADI 5469/DF e RE 1.287.019 - Repercussão Geral – Tema 1093).

Salienta que por meio do art. 155, § 2º, inciso VII, a Constituição da República apenas previu a competência do Estado de destino para instituir a cobrança do ICMS DIFAL, em caso de operações interestaduais, quando o adquirente estiver na qualidade de consumidor final.

Salienta que se sabe que a CRFB/88 não tem o poder de instituir tributos, mas apenas de estabelecer a competência que cada Ente da Federação possui para, mediante a legislação pertinente, efetivamente instituir e exigir os tributos que a Carta Magna definiu como de sua competência.

Observa que no caso dos impostos discriminados na CRFB/88, como é o caso do ICMS, há exigência de lei complementar federal que estabeleça normas gerais com a definição dos seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes. Neste sentido, reproduz o art. 146, III, a, da Carta Magna.

Salienta que especificamente em relação ao ICMS, o art. 155, § 2º, XII, a, b, c, d e i, da Carta Magna, dispõe ser necessária a edição de lei complementar federal disposta sobre a definição dos contribuintes, substituição tributária, regime de compensação, local da ocorrência das operações, fixação da base de cálculo, entre outros pontos, conforme se nota da transcrição que apresenta.

Ressalta que a ausência de previsão do ICMS DIFAL na anterior redação da LC 87/96 é claramente demonstrada pela edição da LC 190/2022, que, justamente, promoveu alterações na Lei Kandir com a finalidade de regulamentar o ICMS DIFAL, em todos os seus aspectos, ou seja, hipótese de incidência, base de cálculo, sujeito passivo, etc.

Conclusivamente, diz que desse modo, resta demonstrado que a jurisprudência do STF, a doutrina especializada na matéria, bem como o legislador nacional, todos entendem que nem a CRFB/88 e nem a redação anterior da LC 87/96 estabeleceram as regras gerais necessárias ao cumprimento da competência da diferença de alíquota do ICMS, conforme exigidas pelo art. 146, III, a, da Carta Magna, o que, evidentemente, impossibilita a exação por parte dos Estados Federados antes da produção de efeitos da LC 190/2022.

Reporta-se sobre a IMPOSSIBILIDADE DE OS ESTADOS COBRAREM O DIFAL DE ICMS ANTES DA PRODUÇÃO DE EFEITOS DA LEI COMPLEMENTAR FEDERAL DISPONDO SOBRE O TEMA (LC 190/22). INAPLICABILIDADE DO ART. 24, § 3º, DA CRFB/88.

Destaca que o art. 24, § 3º, da CRFB/88, não autoriza que os Estados Federados cobrem o diferencial de alíquota do ICMS nas operações interestaduais, apenas com a edição de leis locais, ou seja, sem o advento da lei complementar federal geral que trate sobre o assunto, que conforme já indicado, apenas ocorreu com a LC 190/2022, que só produzirá seus efeitos a partir de 2023. Reproduz o referido dispositivo legal.

Observa que de acordo com o disposto no § 3º do referido art. 24, da CRFB/88, os Estados só podem exercer a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades, isto é, para disciplinar questões específicas de sua área de atuação, o que não é o caso da regulamentação do ICMS DIFAL.

Diz que a cobrança do ICMS DIFAL em operações interestaduais, por sua própria natureza, envolve o relacionamento entre as unidades federadas, podendo, inclusive, resultar em conflito federativo entre os entes.

Afirma que desse modo, antes da LC 190/2022, ou seja, antes da lei complementar federal que tratou do tema, os Estados Federados não estavam autorizados a estabelecer a incidência do ICMS DIFAL apenas com a edição de leis locais, dado que não se está diante de “peculiaridades” do ente federado.

Salienta que se trata, em verdade, de matéria tributária geral, que envolve a relação entre os referidos membros, exigindo a regulamentação de modo uniforme para todo o território nacional, que apenas ocorreu com a LC 190/2022.

Assinala que nesse sentido, reconheceu o Ministro Dias Tofolli, quando do julgamento do RE 1.287.019 (Tema nº 1093 de Repercussão Geral), conforme trechos da decisão que reproduz.

Conclusivamente, diz que assim sendo, por mais esse motivo, resta demonstrada a indevida exigência do ICMS DIFAL, apenas com a edição de lei estadual, tendo em vista que, sobre essa matéria, não possui o Estado Federado a autorização para legislar de forma plena. Acrescenta que além disso, a lei complementar federal que regulamentou o ICMS DIFAL, no caso a LC 190/2022, apenas produzirá seus efeitos a partir de 2023, em virtude do princípio constitucional da anterioridade anual – art. 150, III, b, da CRFB/88.

Reporta-se sobre a IMPOSSIBILIDADE DE EXIGÊNCIA DO DIFAL DE ICMS ANTES DA PRODUÇÃO DE EFEITOS DA LC 190/22. NECESSIDADE DE OBSERVÂNCIA DO PRINCÍPIO DA ANTERIORIDADE ANUAL E NONAGESIMAL (ART. 150, III, “B” E “C”, DA CRFB/88).

Enfatiza que a LC 190/2022 previu uma nova relação jurídica-tributária, referente ao ICMS-DIFAL, conforme reconhecido pelo STF e, desse modo, embora tenha sido publicada no dia 05/01/2022, só produzirá seus efeitos no exercício financeiro seguinte, ou seja, a partir de 2023, em virtude do princípio constitucional da anterioridade anual, previsto no art. 150, III, b, da CRFB/88.

Assinala que nos julgamentos da ADI 5469 e do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – Tema 1093), o STF entendeu que a norma incluída pela EC 87/15 (ICMS-DIFAL para não contribuintes) previu uma nova relação jurídica entre os Fiscos Estaduais e os sujeitos passivos, que não poderia ser exercida sem a edição de lei complementar, diante da previsão constante no art. 146, III, a, da CRFB/88. Neste sentido, reproduz trecho da ementa do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – Tema 1093).

Diz que do mesmo modo que no ICMS DIFAL para consumidores finais não contribuintes, pode-se dizer que no caso do ICMS DIFAL para consumidores finais contribuintes, houve o estabelecimento de uma nova relação jurídica-tributária, antes não prevista na LC 87/96, tendo em vista que tal exação foi expressamente regulamentada por meio da LC 190/2022.

Pontua que conforme esclarecido no tópico anterior, entre outras alterações, a LC 190/2022 trouxe disposições expressas sobre a definição: dos contribuintes (art. 4º, § 2º, I, da LC 87/96); do local e momento do fato gerador (art. 11, V, “a” e art. 12, XV, ambos da LC 87/96); e da base de cálculo (art. 13, IX, da LC 87/96); todos referente à situação do ICMS DIFAL para o caso de consumidores finais contribuintes do imposto.

Destaca que essas novas normas são essenciais para o devido cálculo e recolhimento do ICMS DIFAL, mesmo na situação de consumidores finais contribuintes do imposto. Acrescenta que antes da LC 190/2022, os contribuintes tinham que se valer das normas editadas pelo CONFAZ e pelos estados federados, para poder perfectibilizar totalmente o fenômeno da incidência tributária. Ocorre que o STF sacramentou a discussão, afirmando que não basta a existência de leis estaduais e de Convênios do CONFAZ para possibilitar a exigência do ICMS DIFAL, sendo imprescindível a existência de lei complementar federal geral regulamentando o tema, o que só veio a ocorrer com a edição da LC 190/2022.

Afirma que desse modo, em se tratando de uma nova relação jurídica, prevista expressamente pela LC 190/22, mostra-se imperativa a aplicação das disposições constitucionais sobre as limitações do poder de tributar, estando entre elas, o denominado macro princípio da não surpresa.

Realça que o macro princípio da não surpresa deriva do princípio da segurança jurídica que, por sua vez, é umas das bases do Estado Democrático de Direito, sendo que o seu objetivo é evitar majorações ou novas exações tributárias por parte do Poder Público sem que o contribuinte tenha previsibilidade e possa se planejar para tal invasão na sua esfera patrimonial.

Registra que a doutrina denomina de macro princípio da não surpresa, pois dele derivam outros três princípios previstos na constituição federal: o da irretroatividade (art. 150, III, a), o da anterioridade anual (art. 150, III, b) e da noventena (art. 150, III, c). Reproduz referidos dispositivos constitucionais.

Aduz que no caso da LC 190/2022, o próprio legislador previu expressamente a aplicação da anterioridade nonagesimal, art. 3º da LC 190/2022, o que já demonstra a intenção de se observar o macro princípio da não surpresa:

Portanto, a própria Constituição Federal estabelece que a vedação à cobrança antes de noventa dias da publicação da lei, deve, em conjunto, observar também a anterioridade anual.

Salienta que desse modo, a atual sistemática da anterioridade tributária prevista na Constituição Federal consiste na combinação da anterioridade anual com a anterioridade nonagesimal, ou seja, para que a nova exação seja possível deve-se aguardar o ano seguinte ao da publicação da lei (art. 150, III, b) e, adicionalmente, deve-se aguardar um intervalo mínimo de 90 dias entre a publicação da lei e sua

vigência (art. 150, III, c).

Enfatiza que por ser o princípio da anterioridade, anual e nonagesimal, uma limitação constitucional ao poder de tributar, então consubstancia direito individual do contribuinte, sendo, portanto, um direito/garantia fundamental, ou seja, cláusula pétreas que não pode ser alterada pelo legislador, conforme previsto no art. 60, § 4º, IV, da CRFB/88 e já reconhecido como tal pelo STF

Conclusivamente, diz que tendo em vista que a LC 190/2022 foi publicada no dia 05/01/2022, bem como que há expresso reconhecimento do legislador pela necessidade de tal norma respeitar a anterioridade tributária, conforme reconhecida por diversas decisões judiciais, então não há outra conclusão possível a não ser a de que deve ser respeitada a anterioridade nonagesimal e, também, a anterioridade anual para a sua produção de efeitos, ou seja, a cobrança do ICMS DIFAL só pode ser efetivada a partir do exercício financeiro de 2023, o que leva, por decorrência lógica, à completa improcedência da autuação. Registra que oportunamente, faz-se a juntada do voto do Ministro Fachin no âmbito da ADI 7066, acerca da matéria em tela.

Reporta-se sobre a necessidade de produção de prova pericial.

Consigna que os fatos e fundamentos apresentados na Defesa são suficientes para revelar que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração em foco, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações.

Ressalta que, não obstante, os casos deste jaez encontram solução definitiva nos artigos 123, § 3º, 145, *caput*, e 150, II, do RPAF, que autorizam o Contribuinte a requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda, sendo certo que não é outro o escopo dos dispositivos.

Diz que a perícia é o único meio disponível para resolver a controvérsia, haja vista que a complexidade das operações industriais demanda conhecimento técnico especializado. Destaca que especificamente, a modalidade de prova visa examinar e identificar em que medida cada uma das mercadorias qualificadas pela Fiscalização como bens de uso e consumo participam (ou não) do processo produtivo, sendo insumos utilizados pelo estabelecimento.

Observa que não são todas as situações jurídicas que ensejam a perda ou não aproveitamento dos créditos do ICMS, bem como indicam, ou não, a possibilidade de utilização de créditos decorrentes de aquisição de bens e mercadorias, e dessa análise, exsurge a imperativa necessidade de que sejam analisadas, com rigor jurídico e contábil, todas os documentos fiscais (itens), para que se apure a finalidade / destinação dos produtos.

Tece amplas considerações sobre a perícia, o seu direito à ampla defesa, a busca da verdade material, o ônus da prova, invocando, neste sentido, a doutrina, decisão do STJ e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Afirma que a perícia, mediante exame completo de todas as Notas Fiscais emitidas pela PETROBRAS, a ser devidamente realizada e considerada equacionará completamente a questão em tela, e, sendo o caso de ter havido quaisquer equívocos por parte da Companhia, o pagamento será realizado, eis que não se pretende, como nunca se pretendeu, lograr importâncias devidas sob o manto do direito corretamente aplicado à espécie.

Sustenta que diante da previsão legal, é indispensável a realização de perícia, a fim de que seja infirmada a acusação de que houve utilização indevida de crédito fiscal nas “duas indicadas infrações”, demonstrando-se, ao final, a legitimidade do procedimento do Contribuinte.

Nesse sentido, apresenta as seguintes indagações:

- a) Qual a atividade do estabelecimento autuado?
- b) Qual a natureza dos bens/produtos listados no Auto de Infração dentro do contexto da indústria de petróleo e gás?

- c) Os bens relacionados na infração são destinados à consecução da atividade fim do estabelecimento?
- d) Qual é o conceito de insumos?
- e) Os bens foram adquiridos para consecução da atividade fim do estabelecimento?
- f) Os produtos que constam do rol autuado podem ser reconhecidos como insumos na indústria de petróleo?
- g) Tais bens são indispensáveis ao processo produtivo do estabelecimento?
- h) É correto afirmar que os bens adquiridos através das notas fiscais relacionadas pelo fisco são insumos e destinaram-se à atividade fim do estabelecimento?

Consigna que se reserva a indicar o seu assistente técnico no momento processualmente adequado. Finaliza a peça defensiva requerendo:

- a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais (RPAF, arts. 126 e 127), oportunizando-se ao Contribuinte manifestar-se acerca delas, se for o caso (*idem*, art. 127, § 7º), a fim de resguardar o contraditório;
- a improcedência do Auto de Infração;
- a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil e técnica, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos, bem assim de apresentar quesitação complementar, no momento em que for deferida a respectiva perícia.

O autuante, Auditor Fiscal José Elmano Tavares Lins, prestou a Informação Fiscal (fls. 59 a 65 – frente e verso). Contesta a alegação defensiva atinente a ilegitimidade passiva.

Afirma que o entendimento do autuado é equivocado, pois, em sendo assim, nenhuma das filiais constituídas no Estado da Bahia, com a finalidade do gerenciamento das operações dos consórcios elencados no Parecer 34.938/2016, as quais ficaram na qualidade de operadoras, responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais dos consórcios, nos termos do Regime Especial concedido, não teriam nenhuma responsabilidade tributária com o Estado da Bahia. Acrescenta que por esse entendimento equivocado quem deveria ser autuado seriam os estabelecimentos matriz das empresas que compõem o consórcio, no caso o consórcio BCAM 40 – Campo Manati, os quais se situam em outra unidade da Federação. Ou seja, a SEFAZ/BA emitiria uma ordem de serviço para se fiscalizar o Consórcio BCAM 40 – Campo Manati, mas a filial consórcio eleita com finalidade de gerenciamento das operações do respectivo consórcio, na Bahia, ficando ainda, na qualidade de operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos deste Regime Especial, esta filial consórcio, no caso a IE 68.079.716, não teria nenhuma responsabilidade tributária para com o Estado da Bahia, mas sim, os estabelecimentos matriz que compõem o consórcio BCAM 40 – Campo Manati.

Alega que além disso, como as proporções da participação de cada empresa no consórcio são diferentes, então os Autos de Infração também teriam que refletir essas diferenças. Afirma que é isso é impraticável. Explica que por essa razão é que foram celebrados os Regimes Especiais aprovados pelo Parecer 34.938/2016, vigente à época de ocorrência dos fatos, para indicar como as operações realizadas pelo consórcio seriam efetuadas e quem seria o responsável tributário junto ao Estado da Bahia. Observa que as próprias empresas consorciadas indicaram, por meio dos Regimes Especiais concedidos, quem era o responsável tributário pelas operações realizadas pelo consórcio BCAM 40 – Campo Manati, que é exatamente a IE 68.079.716, ou seja, o autuado.

Consigna que a cláusula primeira do referido Regime Especial, Parecer 34.938/2016, dispõe que a PETROBRAS ficou ainda, na qualidade de operadoras, responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais dos consórcios, nos termos do Regime Especial. Reproduz os artigos 278 e 279 da Lei 6404, de 15/12/1972, para sustentar que a 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 – Campo Manati, é a responsável tributária pelo cumprimento das obrigações.

Quanto à alegação defensiva de que, no caso específico do ICMS, o crédito fiscal a ser apropriado pelas

empresas consorciadas está condicionado ao cumprimento de exigência quanto à transferência do mesmo mediante emissão de notas fiscais autorizadas pelo Fisco Estadual, e que estas devem respeitar o percentual de participação de cada um dos membros do consórcio e que a emissão da nota fiscal de transferência de créditos está amparada no parecer DITRI/GETRI nº 34938/2016, diz que é exatamente o que consta no Regime Especial.

Esclarece que a autuação não decorreu da emissão de notas fiscais de transferências da IE 68.079.716 para as demais empresas do Consórcio BCAM 40 – Campo Manati, mas sim porque os créditos fiscais de ICMS que foram apropriados na EFD do autuado, e que foram transferidos para as empresas que compõem o consórcio BCAM 40 – Campo Manati, valores que constaram nestas notas fiscais de transferências, são indevidos.

Reitera que o autuado foi escolhido pelas demais empresas componentes do consórcio, para o gerenciamento das operações do consórcio denominado BCAM 40 – Campo Manati, no Estado da Bahia, ficando ainda, na qualidade de operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio perante ao Estado da Bahia, nos termos do Regime Especial já citado, foi a Petrobras IE 68.079.716, desse modo, deve observar a legislação tributária na escrituração dos créditos fiscais de ICMS, e por isso é que a IE 68.079.716 foi autuada pelas infrações à legislação tributária.

Reporta-se sobre as alegações defensivas atinentes à infração 01, referentes aos créditos fiscais de ICMS considerados na autuação como materiais de consumo.

No tocante à atividade fim da PETROBRAS, afirma o autuante que não procede, haja vista que em nenhum momento houve referência a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, mas sim a utilização de crédito de ICMS pela entrada de materiais de uso e consumo.

Assevera o autuante que houve a apropriação indevida de créditos de ICMS referentes à aquisição de materiais de uso e consumo, cuja permissão para utilização do crédito estava prevista, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos, a partir de 01 de janeiro de 2020, conforme dispunha o inciso I do art. 33 da Lei Complementar 87/96, cuja redação transcreve.

Acrescenta que a utilização do crédito fiscal tem previsão no art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/BA, cujo teor reproduz.

Assinala que o RICMS/2012 apresenta o conceito de material de uso e consumo no seu art. 265, inciso XXII, alínea “b”, ou seja, materiais de uso ou consumo, assim entendidos os produtos que tenham sido adquiridos de terceiros e não sejam utilizados para comercialização ou para integrar um novo produto ou, ainda, de produtos que não sejam consumidos no respectivo processo de industrialização.

Afirma que dessa forma, para que se tenha direito ao uso do crédito de 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, como exemplo de lubrificante, de máquinas, produtos químicos para tratamento de efluentes, inibidores de corrosão, produtos utilizados na manutenção industrial, bem como combustíveis utilizados no transporte de pessoal.

Diz que conforme pode se observar, existe uma diferença entre material de consumo e material intermediário. Aduz que os gastos com os combustíveis, utilizados em embarcações e aeronaves no transporte de pessoal têm natureza distinta dos gastos com o processo de extração de petróleo e gás natural, mesmo sendo todos importantes para a atividade da empresa. Salienta que a legislação tributária do ICMS faz a distinção entre material de consumo e material intermediário, quando só admitia o crédito do material de consumo a partir de 01 de janeiro de 2020, legislação esta vigente à época dos fatos, e, no momento, só a partir de 01 de janeiro de 2033. Afirma que assim sendo, não somente as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento não admitem crédito, como também, os materiais de uso e consumo que, em 2017 e 2018, não admitiam crédito de ICMS até 1º de janeiro de 2020.

Ressalta que nem todas as aquisições da empresa geram direito ao crédito de ICMS. Assinala que a divergência de entendimento, em relação a autuação, é no que se refere a identificar o que seja material

de uso e consumo, haja vista que o direito aos créditos de ICMS, relativo a referidos materiais, foi adiado pela Lei Complementar 171/2019, para 1º de janeiro de 2033. Observa que o entendimento da Fiscalização, com base na legislação tributária vigente, é que:

- inibidor de corrosão, utilizado para evitar a corrosão de equipamentos: material de consumo;
- óleo diesel S500 e óleo diesel marítimo, utilizado no abastecimento das embarcações e plataformas, para provimento de transporte de pessoal/bens/insumos/materiais até as unidades marítimas de exploração e produção: material de consumo;
- nitrogênio utilizado como material de laboratório, nas manutenções industriais entre outros usos.

Conclusivamente, diz que a alegação de que insumos de produção são todas as mercadorias aplicadas e consumidas na atividade fim, neste sentido amplo, estão incluídos, também, os materiais de consumo cujos créditos somente serão permitidos a partir de 1º de janeiro de 2033.

No respeitante à alegação defensiva atinente ao direito a não cumulatividade do ICMS e de que os insumos objeto da autuação foram aplicados no processo produtivo da Companhia, no caso insumo de produção, ou seja, que os produtos se destinam, como insumo necessário ao processo produtivo da Companhia e não ao mero “uso ou consumo do estabelecimento”, utilizados na atividade-fim da Companhia, afirma que não procede, pois se espera que uma empresa adquira apenas aquilo que é necessário à sua atividade fim. Diz que por essa razão a legislação admite o crédito de ICMS de todos esses itens, uns de imediato, outros parceladamente e outros só a partir de 1º de janeiro de 2033, que é o caso dos materiais de uso e consumo.

No que tange às infrações 02, 03 e 04, lançamento de ICMS DIFAL, afirma que a alegação defensiva de existência de equívocos no cálculo do ICMS DIFAL realizado pela SEFAZ/BA, referente às aquisições nos exercícios de 2021 e 2022 [2020 e 2021], por ser o cálculo realizado por dentro, não procede. Diz que os cálculos foram efetuados “por dentro” em conformidade com a Lei nº 7.014/96. Neste sentido, reproduz o artigo 17, inciso XI, § 6º, do referido diploma legal.

Explica que da leitura do § 6º com metodologia vigente a partir de 22/12/2017, o cálculo do ICMS DIFAL foi efetuado da seguinte forma:

- Base de Cálculo X (1-alíquota referente à carga tributária da operação interestadual/100%)=Valor expurgado o imposto (valor sem ICMS);
- Valor expurgado o imposto /(1 – Alíquota interna/100%) = Nova Base de Cálculo;
- Nova Base de Cálculo X Alíquota Interna – Valor do Imposto Destacado = ICMS DIFAL a recolher.

Sustenta que dessa forma, o cálculo do ICMS DIFAL referente às aquisições efetuadas de fornecedores optante pelo Simples Nacional, foi efetuado conforme determina o artigo 17, inciso XI, § 6º, da Lei nº. 7.014/96.

Quanto à alegação defensiva de que notas fiscais que possuem benefícios fiscais de redução da base de cálculo, conforme registros constantes nos dados adicionais baseados no Convênio ICMS n. 52/91, não considerado nos cálculos do ICMS DIFAL, afirma que referido benefício não procede.

Assevera que no tocante ao ICMS DIFAL Ativo, as cinco notas fiscais arroladas na autuação os códigos NCM nelas descritos não constam do Anexo I do referido Convênio.

Quanto ao ICMS DIFAL Consumo, diz que as setenta e sete notas fiscais arroladas na autuação não constam no Anexo 1 do citado Convênio, exceto os que foram considerados, no caso NCM 84148019 e 842113990. Diz que os demais códigos NCM que relaciona não constam no Anexo 1.

Conclusivamente, diz que não procedem os argumentos do autuado.

No que tange à alegação defensiva sobre a necessária observância da anterioridade anual, referente a LC 190/2022, diz que a autuação foi fundamentada na legislação tributária vigente no Estado da Bahia no ano de 2022.

Finaliza a peça informativa mantendo na íntegra o Auto e Infração.

Presente na sessão de julgamento o ilustre patrono do Contribuinte, o advogado José Marcones Silva da Nobrega Junior, OAB/SE 3.817, o qual exerceu o direito de sustentação oral de suas razões.

## VOTO

Versa o Auto de Infração em exame, sobre o cometimento de quatro infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, sendo que a infração 01 diz respeito à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, e as infrações 02, 03 e 04, dizem respeito à falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras Unidades da Federação e destinadas a consumo e ativo fixo do estabelecimento.

Inicialmente, cabe analisar a arguição defensiva de nulidade do lançamento por ilegitimidade passiva. Verifico que o autuado, PETROBRÁS, participa na condição de líder e operador em um consórcio, que tem por objeto a exploração, avaliação, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural nas áreas outorgadas à PETROBRÁS, mediante Contrato de Concessão pela Agência Nacional de Petróleo – ANP, conforme o Regime Especial concedido por meio dos Pareceres nºs 1.343/2006, 14278/2013 e 34938/2016.

Conforme consta no referido Regime Especial, o autuado teve que a abrir um CNPJ e Inscrição no Cadastro Estadual específico em seu nome para registro do Consórcio, haja vista que a abertura de Inscrição Estadual vinculada ao CNPJ do Consórcio acarretaria impossibilidade de utilização da infraestrutura de integração de sistemas da própria PETROBRÁS, o que comprometeria sua atuação como empresa líder. Constatou que no Regime Especial originário, assim como nos Regimes Especiais vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, no caso, os Pareceres nºs 14278/2013, 34938/2016, 10.358/2019, 10.457/2020 e 4.095/2022, o autuado assumiu a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio.

Vale assinalar que o consórcio é regulado nos artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404/76, lei das sociedades anônimas, sendo que o § 1º do art. 278 do referido diploma legal estabelece o seguinte:

*Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.*

*§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.*

Relevante consignar, que a condição de líder e responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio foi assumida pelo autuado no contrato de constituição do consórcio, e confirmado perante a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia quando do requerimento da inscrição estadual e da concessão dos Regimes Especiais, para determinação dos procedimentos especiais para cumprimento de obrigações tributárias.

Diante do exposto, não acolho a nulidade arguida por ilegitimidade passiva do autuado.

Quanto ao pedido de perícia formulado pelo impugnante, considero desnecessária a sua realização, haja vista que a matéria de cuida o presente Auto de Infração é de conhecimento pleno dos Julgadores, portanto, não exigindo a participação de perito para solução da lide.

Ademais, trata-se de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, inclusive com jurisprudência já firmada sobre os tópicos aduzidos pelo impugnante.

Diante disso, com fundamento no art. 147, inciso II, alíneas “a” e “b” do RPAF/BA/99, indefiro o pedido de realização de perícia formulado pelo impugnante.

A infração 01 acusa que o autuado utilizou indevidamente crédito fiscal decorrente da aquisição de inibidor de corrosão, óleo diesel S500, óleo diesel marítimo e nitrogênio, conforme demonstrativo da infração, constante do CD acostado à fl. 16 dos autos.

Inicialmente, cumpre observar que não procede a alegação do autuado de não utilização do crédito

fiscal quando ele mesmo emite as notas fiscais utilizadas para a transferência dos aduzidos créditos fiscais aos consorciados. Por certo que quando emite documentos fiscais para transferência dos créditos fiscais aos consorciados, ocorre uma efetiva utilização de crédito fiscal.

Consoante a alínea “b” do inciso I do art. 309 do RICMS/BA/12, Decreto nº. 13.780/12, constitui crédito fiscal o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização e extração mineral ou fóssil.

A condição para apropriação do crédito fiscal na atividade industrial ou extrativa, é que a mercadoria seja integrada ou consumida em processo de industrialização ou extração.

O entendimento predominante neste CONSEF, aponta no sentido de que o que importa para que uma mercadoria possa ser caracterizada como produto intermediário, é onde e como o desgaste ocorre. Ou seja, há necessidade de restar caracterizado que a mercadoria participou diretamente no processo de fabricação ou extração, para que o direito ao crédito fiscal fique configurado.

Trata-se de matéria recorrente no âmbito deste CONSEF, tendo sido lavrados diversos Autos de Infração nos quais o mesmo autuado de que cuida o presente Auto de Infração figurou no polo passivo.

Esta própria Junta de Julgamento Fiscal já julgou autuações envolvendo o mesmo tema, a exemplo dos Acórdãos JJF Nº. 0065-01/22 VD e JJF Nº. 0043-01/22, cujas decisões foram pela procedência, sendo que a Segunda Instância deste CONSEF, manteve a decisão proferida no Acórdão JJF Nº. 0065-01/22 VD conforme o Acórdão CJF Nº 0347-12/22.

A título ilustrativo, cabe invocar e reproduzir excertos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator no referido Acórdão CJF Nº 0347-12/22, que manteve a decisão proferida por esta Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão JJF Nº. 0065-01/22-VD:

[...]

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

*E não há como dizer que algum dia haverá saída tributada, afinal a fase de exploração pode não encontrar sinal 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 imediatamente em contato com o produto, de forma a ser classificado como produto intermediário, para que possa ter direito ao crédito.*

*Portanto, é indevida a utilização de créditos fiscais relativos ao produto “Fluido Hidráulico à base de Monoetilenoglicol – MEG”, por serem utilizados na fase de completação.*

*A entrada de “Inibidores de Corrosão” também não é passível de utilização de crédito fiscal, pois se trata de produtos que visam a prevenção da oxidação dos equipamentos, não se integrando ao produto final ou, nos casos em que com este tenha contato, não se consomem. Ao contrário, serão expurgados no processo de retirada de impurezas do petróleo ou do gás.*

*Da mesma forma, os “Biocidas” visam a preservação da oxidação dos equipamentos e da degradação do próprio produto final, mas a estes não se integram nem se consomem no processo, sendo também expurgados no processo de retirada de impurezas do petróleo ou do gás.*

*Os combustíveis, “Querosene de Aviação” e “Óleo Diesel Marítimo”, conforme explicado, são utilizados para abastecer as aeronaves e embarcações de terceiros afretadas para prestar serviço de transporte para as unidades marítimas de exploração e produção de petróleo e gás natural. Tipicamente são materiais de uso e consumo, pois não transportam o produto final, mas a mão de-obra e demais produtos que serão consumidos nas plataformas, sendo indevido o seu crédito fiscal.*

*Também não há como acolher a utilização de créditos fiscais na entrada de “Lubrificantes”, utilizados na manutenção de máquinas responsáveis ou não pela produção, não tendo sequer contato com o produto final.*

*Por fim, o “Hipoclorito de Sódio” é utilizado no processo de tratamento de água e efluentes, não tendo contato com o produto final, até porque é aplicado após a extração e produção.*

*Desta forma, a sua entrada não concede direito ao crédito fiscal e ainda obriga ao pagamento do imposto*

decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de outras unidades da Federação.

Neste diapasão, ambas as infrações são subsistentes.

Por tudo o que foi exposto, voto pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração

Assim sendo, no presente caso, os materiais arrolados na autuação, inibidor de corrosão, óleo diesel S500, óleo diesel marítimo e nitrogênio, não podem ser classificados como produtos intermediários, mas sim como de uso/consumo do estabelecimento, sendo, desse modo, correta a glosa do crédito fiscal conforme a autuação.

Cabe consignar que apesar de o impugnante haver invocado decisões judiciais, não trouxe aos autos elementos que pudessem permitir estabelecer o caráter vinculante entre as referidas decisões e o presente caso, sendo que a jurisprudência predominante deste CONSEF aponta no sentido de inadmissibilidade dos créditos fiscais decorrentes de aquisições de materiais de uso/consumo do estabelecimento.

Diante do exposto, a infração 01 é subsistente.

No tocante às infrações 02, 03 e 04, observo que o impugnante alega que houve uma mudança na metodologia de cálculo do ICMS DIFAL, sendo que nos termos do art. 17, inciso XI, da Lei nº. 7.014/96, a referida norma passou a considerar no cálculo o imposto “por dentro”, contudo que constatou a existência de equívocos incorridos pelos autuantes, o que torna a infração improcedente.

Alega, também, haver notas fiscais emitidas por fornecedores optante do Simples Nacional, situados em Estados do Sul/Sudeste e do Nordeste, o que foi desconsiderado pela Fiscalização no que se refere à alíquota de 7% ou 12% no cálculo efetivo do ICMS DIFAL, pois mesmo não havendo as correspondentes alíquotas no campo próprio dos documentos fiscais, a operação interestadual deveria ser considerada no cálculo do ICMS DIFAL.

Alega, ainda, que a Fiscalização desconsiderou o fato de existência de notas fiscais com redução da base de cálculo, conforme NCMs registrados nos dados adicionais, baseados no Convênio ICMS nº 52/91, Anexo I, atualmente prorrogado até 30/04/2024, conforme o Convênio n. 178/2021.

De início, cabe observar que o impugnante não identifica uma nota fiscal sequer que pudesse confirmar as suas alegações atinentes aos erros cometidos pelos autuantes.

Constato que assiste razão ao autuante quando contesta a alegação defensiva de existência de notas fiscais que possuem benefícios fiscais de redução da base de cálculo baseados no Convênio ICMS n. 52/91, não considerado nos cálculos do ICMS DIFAL, haja vista que na infração 02, referente à exigência de ICMS DIFAL Ativo Fixo, as mercadorias discriminadas nas cinco notas fiscais arroladas neste item da autuação não contêm os mesmos códigos NCMs descritos no Anexo I do referido Convênio.

Quanto à infração 03, referente à exigência do ICMS DIFAL Consumo, constato que na planilha elaborada pela Fiscalização, constante no CD acostado à fl. 16 dos autos, os autuantes consideraram as mercadorias que constam no Anexo 1 do citado Convênio 52/91, com códigos NCM 84148019 e 842113990 e efetuaram os cálculos observando a redução da base de cálculo na forma prevista na aduzida norma pactual.

No tocante à alegação do impugnante de inobservância no cálculo do ICMS DIFAL referente às aquisições efetuadas de fornecedores optante do Simples Nacional, apesar de alegar o impugnante não identifica ou traz aos autos qualquer documento fiscal que permitisse analisar as suas razões quanto a caber ou não a exigência fiscal na forma apresentada pelos autuantes.

No que concerne à infração 04, conforme consignado pelo próprio impugnante, trata-se de exigência fiscal referente ao ICMS DIFAL sobre a Nota Fiscal nº 17900-1, em que a Petrobrás adquiriu em operação interestadual inibidor de corrosão, sendo certo que a jurisprudência deste CONSEF aponta no sentido de que não se trata de insumo do processo produtivo – conforme sustentado pelo impugnante – mas, sim, de material de uso/consumo, conforme inclusive abordado acima.

No que tange à alegação defensiva sobre a necessária observância da anterioridade anual e nonagesimal referente a LC 190/2022, o entendimento predominante neste CONSEF aponta no sentido de que a decisão do STF produzirá efeitos apenas a partir de 2022, ressalvando da modulação as ações em curso, portanto, o que confirma a vigência da legislação de regência à época dos fatos.

Considero ilustrativo reproduzir abaixo o trecho do voto proferido no Acórdão CJF N° 0304-12/22-VD, no qual o ilustre Conselheiro/Relator objetivamente consignou o seguinte:

[...]

*Por fim, registre-se que o entendimento do STF relativo a inconstitucionalidade da cobrança do ICMS DIFAL, introduzida pela Emenda Constitucional nº 87/2015, sem a edição de lei complementar para disciplinar esse mecanismo de compensação, foi discutida no julgamento conjunto do Recurso Extraordinário (RE) nº 1287019, com repercussão geral (Tema 1093), e da Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) nº 5469, tendo, ao final do julgamento, fixado que a decisão produzirá efeitos apenas a partir de 2022, ressalvando da modulação as ações em curso, o que vem a confirmar a legislação então vigente, razão de considerar prejudicado o pedido para "... aplicação do artigo 168 do RPAF, de forma a evitar a extensão da presente demanda ao Poder Judiciário".*

*Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida, eis que as alegações recursais não trazem qualquer fato novo capaz de modificá-la.*

Diante do exposto, as infrações 01, 02, 03 e 04 são procedentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 269139.0013/22-9, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 79.572,39, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “f” e inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 11 de abril de 2023.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA – JULGADOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ – JULGADOR