

<b>PROCESSO</b>	- A. I. Nº 269139.0017/20-8
<b>RECORRENTE</b>	- PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
<b>RECORRIDA</b>	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
<b>RECURSO</b>	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 6ª JJF nº 0350-06/23-VD
<b>ORIGEM</b>	- SAT / COPEC
<b>PUBLICAÇÃO</b>	- INTRANET 28/10/2025

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0254-11/25-VD

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS DE USO E CONSUMO. CLASSIFICAÇÃO CONTÁBIL E ESSENCEALIDADE. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAIS CLASSIFICADOS COMO ATIVO IMOBILIZADO. Apropriação de crédito fiscal referente a aquisições registradas em conta de investimento, com posterior transferência para contas de resultado e ativo circulante; ausência de comprovação da destinação como ativo permanente; infração subsistente. b) INSUMOS DIVERSOS. Aquisições de materiais utilizados em fases anteriores à produção ou em atividades de apoio; bens não consumidos nem integrados ao produto final; ausência de direito ao crédito; infração subsistente. Alegações afastadas diante da regularidade formal do lançamento, da responsabilidade tributária da filial consórcio e da suficiência dos elementos constantes nos autos. Aplicação do entendimento firmado no REsp nº 1.221.170/STJ quanto ao conceito de insumo; reconhecida a vinculação dos bens à atividade-fim da empresa; direito ao crédito fiscal admitido em parte. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 6ª JJF (Junta de Julgamento Fiscal) Nº 0350-06/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado no dia 30/12/2020 para formalizar a constituição de crédito tributário no montante de R\$ 1.320.376,68, sob a acusação do cometimento de duas irregularidades, assim discriminadas na instância originária:

**"Infração 01. 01.02.02:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 304.436,59, em novembro de 2017.

Consta a seguinte informação dos autuantes: "Apropriação indevida de crédito fiscal de ICMS, em novembro de 2017, na EFD – Apuração do ICMS, relativos a aquisições de materiais de uso e consumo no período de outubro de 2015 a outubro de 2017, consideradas pelo contribuinte como aquisições pertencentes ao ativo imobilizado. Na aquisição, tais bens são contabilizados em conta de estoque (imobilizado), 1302403001 – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO, como se fossem imobilizado, porém, transferidos para contas de Resultado e Ativo circulante quando requisitados do estoque considerado como ativo imobilizado".

**Infração 02. 01.02.02:** Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no valor de R\$ 1.015.940,09, ocorrencias apuradas nos meses de janeiro a abril, junho a novembro de 2016, janeiro a março, maio a dezembro de 2017. Informam os autuantes: "Utilizou crédito fiscal de ICMS nas aquisições de inibidores de corrosão, lubrificantes, gasolina de aviação, óleo diesel e outros materiais de uso e consumo”“.

A JJF apreciou a lide no dia 13/12/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente, nos seguintes termos (fls. 235 a 273):

**"VOTO"**

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a suportar o procedimento de fiscalização foi emitida Ordem de Serviço 500028/20 (fl. 08), em janeiro de 2020, sendo prorrogados os trabalhos de auditoria na forma dos documentos de fls. 09 a 11. As planilhas que suportam a acusação se encontram de forma amostral às fls. 05 e 06 dos autos.

Já a ciência do lançamento ocorreu na forma do documento de fls. 16 e 16-v, tendo o contribuinte recebido por meio eletrônico, através do Domicílio Tributário Eletrônico, todos os elementos que comprovaram e embasaram o lançamento.

Os autuantes, quando do lançamento, descreveram com precisão as infrações cometidas, apontando as condutas praticadas pelo contribuinte e tidas como contrárias à norma legal, os artigos infringidos, a base legal para imposição e aplicação das multas sugeridas, os prazos para interposição de defesa, ou usufruto do benefício de redução do percentual de multa por infração, além de indicarem o sujeito passivo, tudo em conformidade com a disposição contida nos artigos 142 do CTN, 129 do COTEB e 39 do RPAF/99, preenchendo, pois, todos os requisitos de validade sob o aspecto formal.

Por outro lado, a autuada compareceu ao processo, exercendo de forma irrestrita o seu direito de ampla defesa, prova disso é que abordou aspectos da infração impugnada que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender elidiram as mesmas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da vasta, precisa e objetiva peça de impugnação.

Existem diversas questões preliminares que passam a ser analisadas neste momento, ainda que a empresa autuada as tenha tratado como questões de mérito, não antes observando ter em determinada passagem a defesa invocado o RICMS/SE, que evidentemente não possui qualquer aplicabilidade fora do território do estado de Sergipe, acreditando ser um equívoco dos subscritores da impugnação.

Em relação aos argumentos defensivos postos frente a desobediência aos princípios do Processo Administrativo Tributário, cumpre reafirmar que este, sob pena de nulidade, obedecerá, dentre outros, aos princípios da legalidade, finalidade, motivação, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade, ampla defesa, contraditório, segurança jurídica, interesse público e eficiência.

No ensinamento de Hely Lopes Meirelles “O essencial é que a peça inicial descreva os fatos com suficientes especificidades, de modo a delimitar o objeto da controvérsia e a permitir a plenitude da defesa. Processo com instauração imprecisa quanto à qualificação do fato e sua ocorrência no tempo e no espaço é nulo”.

Além disso, a própria Constituição Federal tantas vezes nominada pela defendant, em seu artigo 5º determina em seu inciso LV que aos “litigantes, em processo judicial ou administrativo, e aos acusados em geral são assegurados o contraditório e a ampla defesa, com os meios e recursos a ela inerentes”.

Ainda leciona Hely Lopes Meirelles: “defesa é garantia constitucional de todos os acusados, em processo judicial ou administrativo e compreende a ciência da acusação, a vista dos autos na repartição, a oportunidade para oferecimento de contestação e provas, a inquirição e reperguntas de testemunhas e a observância do devido processo legal (due process of law). É um princípio universal nos Estados de Direito, que não admite postergação nem restrições na sua aplicação”.

Dessa forma, conclui-se que a garantia da ampla defesa, seja qual for à natureza do objeto do processo, compreende não só o direito de ser informado, como de igual forma o exercício do contraditório, além do direito à prova legitimamente obtida ou produzida. No caso em comento, verifica-se presente elemento de prova que venha a contradizer ou contrapor o lançamento realizado, tendo havido a oportunidade de a defendant produzi-la. Logo, não pode a mesma arguir qualquer prejuízo à sua defesa.

Ao curso de toda a tramitação do feito, a empresa autuada não só teve pleno conhecimento de todos os atos processuais, como a oportunidade de exercer o contraditório, além do que o processo se encontra fartamente documentado no sentido de embasar a acusação fiscal, conforme já observado e explicitado.

A propósito do princípio da ampla defesa, oportuno citar Odete Medauar (*A Processualidade no Direito Administrativo*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1993, páginas 105 e 106), quando se posiciona no sentido de que:

“(...) a Constituição Federal de 1988, alude, não ao simples direito de defesa, mas, sim à ampla defesa. O conceito da ampla defesa reflete a evolução que reforça o princípio e denota a elaboração acurada para melhor assegurar a observância. Significa, então, que a possibilidade de rebater acusações, alegações, argumentos, interpretações de fatos, interpretações jurídicas, para evitar sanções ou prejuízos, não pode ser restrita, no contexto em que se realiza. Daí a expressão final do inciso LV, com os meios e recursos a ela inerentes englobados na garantia, refletindo todos os desdobramentos, sem interpretação restritiva”.

Verifica-se, portanto, que o direito de ampla defesa não está vinculado somente na possibilidade de atuação do

administrado no processo administrativo, por meio do contraditório, mas diretamente ligado a outras garantias que lhe possibilitam essa atuação. E pela análise do feito, percebe-se claramente que todas as garantias que poderiam ser oferecidas à defendente, o foram de modo insuficiente.

Assim, o princípio da ampla defesa impõe que o julgador administrativo observe a fiel aplicação das normas processuais e de todos os princípios jurídicos incidentes sobre o processo e atinentes ao direito de defesa do contribuinte sendo que a não observância a tais princípios implica nulidade da decisão por cerceamento de defesa. E, reitero, tal fato não ocorreu ao longo do processo em sua trajetória até o presente momento.

Também não se pode argumentar que o lançamento tributário ofendeu o princípio da legalidade, vez que realizado ao amparo e em consonância com as normas legais, especialmente a Lei Complementar 87/96 e a legislação estadual, inclusive, e sobretudo, a Lei 7.014/96.

De igual forma, o princípio da verdade material foi seguido rigorosamente, uma vez que a valoração das provas à luz de tal princípio deve obedecer aos princípios constitucionais e as normas atinentes ao processo, buscando-se a maior verossimilhança possível dos fatos alegados pelo agente responsável pelo lançamento, e permitindo ao contribuinte utilizar-se da produção de todas e quaisquer provas a ele admitidas por direito quando possíveis no caso concreto, sem qualquer restrição. E mais: o julgador deverá valorar as provas a ele apresentadas livremente, sempre buscando a verdade material dos fatos.

Nele, a produção de provas é de grande relevância, pois visa a obtenção da verdade, ou sua maior aproximação, visto que dificilmente se consegue descrever com exatidão como o fato realmente ocorreu. E é neste sentido, do maior grau de semelhança das ocorrências descritas nos atos formais realizados pelo agente administrativo, que se reveste o princípio da verdade material.

O Processo Administrativo Fiscal busca a descoberta da verdade material relativa aos fatos tributários. Com status constitucionais, os princípios da ampla defesa e do contraditório serão garantidos ao sujeito passivo, que, querendo, apresentará contestação ao lançamento tributário, intervindo por meio de produção das provas. A denominada verdade material funda-se na aceitação da teoria da verdade por correspondência, pressupondo a possibilidade de espelhar a realidade por meio da linguagem.

No processo existirão sempre três verdades:

- a) a descrita no lançamento pela autoridade fiscal;
- b) aquela descrita na impugnação do contribuinte;
- c) e verdade do julgador.

Há de prevalecer a verdade do julgador, para quem as provas terão papel fundamental na formação da sua convicção. A essa autoridade incumbe determinar ou não a realização das diligências, inclusive perícias, podendo indeferir-las se as tiver por prescindíveis ou impraticáveis. Ainda acerca da verdade material, princípio basilar no processo administrativo fiscal, buscada de forma incontestável no feito, algumas observações são pertinentes.

Odete Medauar (*A Processualidade do Direito Administrativo*, São Paulo, RT, 2ª edição, 2008, página 131) entende que “O princípio da verdade material ou real, vinculado ao princípio da oficialidade, exprime que a Administração deve tomar as decisões com base nos fatos tais como se apresentam na realidade, não se satisfazendo com a versão oferecida pelos sujeitos. Para tanto, tem o direito e o dever de carregar para o expediente todos os dados, informações, documentos a respeito da matéria tratada, sem estar jungida aos aspectos considerados pelos sujeitos. Assim, no tocante a provas, desde que obtidas por meios lícitos (como impõe o inciso LVI do art. 5º da CF), a Administração detém liberdade plena de produzi-las”.

Ao seu turno, Hely Lopes Meirelles (*Direito Administrativo Brasileiro*, São Paulo, RT, 16ª edição, 1991, Página 581) entende que “O princípio da verdade material, também denominado de liberdade na prova, autoriza a Administração a valer-se de qualquer prova que a autoridade processante ou julgadora tenha conhecimento, desde que a faça trasladar para o processo. É a busca da verdade material em contraste com a verdade formal. Enquanto nos processos judiciais o Juiz deve-se cingir às provas indicadas no devido tempo pelas partes, no processo administrativo a autoridade processante ou julgadora pode, até final julgamento, conhecer de novas provas, ainda que produzidas em outro processo ou decorrentes de fatos supervenientes que comprovem as alegações em tela. Este princípio é que autoriza a reformatio in pejus, ou a nova prova conduz o julgador de segunda instância a uma verdade material desfavorável ao próprio recorrente”.

Ressalte-se ainda, que tal princípio impõe à Administração Pública o dever de provar os fatos alegados, sendo regra a vedação de aplicar-se como verdadeiros fatos fictícios ou de mera presunção da ocorrência de sua hipótese de incidência, devendo, portanto, buscar-se a descrição concreta dos fatos ocorridos. A Constituição Federal em seu artigo 5º, incisos LV e LXXVIII assegura ao cidadão litigante, quer em processo judicial quer em processo administrativo, o contraditório, a ampla defesa e a razoável duração do processo, reiterando-se.

Analizando o processo, verifica-se, pois, terem todos os direitos e garantias quanto ao exercício da ampla defesa

sido observadas em seu curso, prova disso é que nesse momento analisamos a argumentação apresentada pelo sujeito passivo, razão pela qual também não se há de falar em violação a qualquer dos princípios do processo administrativo tributário.

Quanto ao princípio da não-cumulatividade, igualmente foi respeitado, não tendo o lançamento violado o mesmo, pelo fato de ter obedecido rigorosamente a Lei Complementar quanto a apropriação do crédito fiscal dos produtos para uso e consumo. Os argumentos utilizados pela defesa para impugnar o lançamento, como visto, carecem de qualquer fundamento, não estando presentes nenhum dos elementos motivadores de nulidade previstos na legislação, especialmente nos artigos 18 e 39 do RPAF/99, inexistindo, pois, motivação real para se declarar a nulidade do lançamento. Em relação ao pleito defensivo para a realização de diligência/perícia, indefiro, diante do disposto no artigo 147, incisos I, alíneas “a” e “b” e II, alínea “a” do RPAF/99, segundo o qual:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

II - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo” (grifei).

A justificativa para a desnecessidade da solicitação se pauta no fato de que os dados que serviram de base para o lançamento foram retirados da escrituração fiscal e documentos fiscais emitidos para e pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (notas fiscais emitidas e recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder do contribuinte e também da SEFAZ, vez que emitidos eletronicamente, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitem os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira clara e precisa qual seria o objetivo da diligência, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, sendo o pleito realizado de maneira imprecisa. Ainda que obedecendo aos requisitos legais, importante frisar que tal pedido se submete unicamente à decisão dos julgadores, conforme reza a legislação em vigor, não sendo, de igual forma, motivo para a solicitação de ofício.

E não se pode argumentar que tal negativa ora firmada, venha a se constituir em qualquer cerceamento de direito de defesa, ou prejudicar o contribuinte como arguido, inclusive à vista de posicionamento adotado sobejamente nos Tribunais Superiores, de entender no sentido de que a prática de julgar tal ato vem a se constituir em qualquer dificuldade ou cerceamento para a defesa do contribuinte, até pelo fato de não poder se alegar desconhecimento da legislação.

Como exemplo, posso mencionar decisão do Ministro do STJ Ribeiro Dantas, no Recurso Especial 1887326-RS, datada de 25/03/2021, que caminha no mesmo sentido e demonstra ainda ser este o atual entendimento da Corte, a se ver pelo seguinte trecho, ao falar do indeferimento de diligência:

“Tal entendimento está em sintonia com a jurisprudência deste Superior Tribunal de Justiça, que é firme no sentido de que não se acolhe alegação de nulidade por cerceamento de defesa, em função do indeferimento de diligências requeridas pela defesa, porquanto o magistrado é o destinatário final da prova, logo, compete a ele, de maneira fundamentada e com base no arcabouço probatório produzido nos autos, analisar a pertinência, relevância e necessidade da realização da atividade probatória pleiteada”.

Também merece menção a decisão, ainda no âmbito do STJ, em sede de apreciação de Agravo em Recurso Especial 1.469.786/SP, igualmente recente, eis que datada de 24/03/2021, da lavra do Ministro Antônio Saldanha Palheiro, que assim se posicionou a respeito do tema:

“Como se observa, não se divisa cerceamento de defesa por indeferimento de diligência tendo sido demonstrado exaustivamente que caberia à parte a produção da prova requerida atinente à desconstituição do lançamento do Fisco.

Com efeito, a caracterização de cerceamento do direito de defesa pelo indeferimento da prova requerida

pela parte possui como condicionante possível arbitrariedade praticada pelo órgão julgador, e não simplesmente a consideração ou o entendimento da parte pela indispensabilidade de sua realização.

Logo, poderá o magistrado, em estrita observância à legislação de regência e com o fito de formar sua convicção entender pela necessidade ou não da produção de determinada prova, desde que fundamente o seu entendimento de forma adequada e oportuna, como ocorreu na hipótese”.

Adentrando no mérito da autuação, inicialmente cumpre analisar a questão defensiva posta em relação ao Consórcio Manati, em relação à qual este órgão já tem posicionamento firmado a respeito, e nesse sentido, peço a devida vénia para reproduzir o teor do voto prolatado pelo ilustre julgador José Adelson Mattos Ramos, no Acórdão JJF 0087-02/22, em apreciação de Auto de Infração lavrado contra o mesmo estabelecimento ora autuado, sobre a mesma matéria, ao qual adiro e incorporo ao presente voto, até pelo fato de ter na oportunidade acompanhado integralmente o relator em tal julgamento, tendo sido tal decisão confirmada pela 2ª instância, através do Acórdão CJF 0346-12/22-VD de 16/11/2022:

“Adentrando no mérito, necessário pontuar que a defesa fundamenta seus argumentos nos pontos a seguir reproduzidos nas exatas colocações da autuada:

- 1) 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’;
- 2) Os ‘créditos fiscais do ICMS 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 desta SEFAZ-BA’.
- 3) O ‘Consórcio BCAM-40 não efetuou o ato material ‘utilizar crédito de ICMS’ sob o qual repousa a autuação, tampouco a PETROBRAS se creditou dos valores imputados no Auto de Infração’.
- 4) Os ‘créditos de ICMS tomados pela ora Autuada 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 serem necessárias para o deslinde do caso concreto’;
- 5) O ‘crédito é dado ser feito em relação a tudo relacionado a mercadorias destinadas ao ativo permanente, não admitindo, tão somente, e aqui a condição legal, com base em prova em contrário (ônus fiscal, da qual em nenhum momento se desincumbiu)’;
- 6) O ‘dispositivo se amolda adequadamente à classificação utilizada pela PETROBRAS, como sendo ativo permanente, com o consequente inafastável direito de crédito de ICMS, na medida em que diretamente vinculados a sua atividade fim estabelecida em lei federal’;
- 7) Os ‘bens classificados como ativo que estejam atrelados à atividade fim do estabelecimento, como se dá no caso concreto, imprescindíveis que são à atividade empresarial do contribuinte, ensejam direito de crédito, em razão do princípio da não-cumulatividade’;
- 8) O ‘processo produtivo de uma empresa que opere na produção de óleo e gás requer investimentos extremamente elevados, além de tratar-se de um processo longo. (...) os bens objeto da autuação encontram-se inseridas na atividade fim e por se tratar de objetos que se destinam à manutenção das atividades da Companhia, devem ser assim classificadas como Ativo Imobilizado no seio da atividade-fim empresarial. Portanto, permitem direito ao crédito do ICMS’.

Os autuantes, justificam em parte a pretensão fiscal arguindo que as ‘...aquisições registradas na escrituração fiscal com os CFOPs 1.551, 2.551, 2.552 e 3.551, foram também lançados na sua escrituração contábil, ECD, na conta 1302403001 - Materiais para Investimento, que é uma conta de Ativo Imobilizado, mas que uma grande parte dos valores lançados nesta conta são transferidos para Resultado, ou seja, não são bens do Ativo Imobilizado...’ Importante e oportuno tecer comentários sobre as Contas de Resultado. Essa conta contábil representa as receitas e as despesas de uma entidade, e, portanto, demonstram se houve lucro ou prejuízo em determinado exercício. Faz parte das demonstrações contábeis, obrigatórias para fins fiscais, se constituindo em importante insumo para análise da saúde financeira da companhia.

Se insere na Teoria Patrimonialista, são contas transitórias, cujo saldo é zerado ao fim de cada período e o seu resultado transferido para as contas patrimoniais (contabilizam os Ativos, correspondentes aos Bens e Direitos, e os Passivos, indicando a existência das Obrigações e do Patrimônio Líquido da instituição).

Compõem as contas de resultados as receitas, tidas como ganhos decorrentes da venda de produtos ou mercadorias, ou da prestação de algum serviço, responsáveis por aumentar os ativos ou minimizar os passivos de uma companhia e as despesas que correspondem a todos os gastos que não se enquadram no processo de transformação ou produção de bens e produtos, relacionadas aos valores despendidos com a estrutura administrativa e comercial da empresa.

Assim, as contas de resultado são compostas por um resumo dos resultados operacionais e não operacionais da empresa em um determinado período que servirá de base para as análises contábeis, financeiras e econômicas, assim como parâmetro para a distribuição de lucros (dividendos), participação de colaboradores no resultado, análise de endividamento, liquidez, riscos, entre tantas outras aplicações práticas. No tocante ao aspecto tributário, são inúmeras as situações que geram efeitos futuros e que devem ser reconhecidas tempestivamente nas Demonstrações Financeiras, de forma a apresentar um resultado (lucro/prejuízo) adequado e demonstrar os passivos e ativos contingentes da pessoa jurídica.

Os três itens que constam nas principais contas de resultado, são (I) as receitas; (II) os custos; e, (III) as despesas. As receitas representam recursos oriundo da venda dos serviços ou produtos pela empresa, impacta diretamente as contas patrimoniais, vez que afetam o ativo, da entidade.

Os custos, por sua vez, são os gastos decorrentes da atividade-fim da companhia, abrangendo a aquisição de matéria-prima, manutenção de maquinário, ou seja, desembolsos diretamente relacionados à produção. Já as despesas, cobrem gastos administrativos. Por suas naturezas, os custos e as despesas, alteram o do passivo da entidade.

O Ativo Imobilizado é formado pelo conjunto de bens necessários à manutenção das atividades da entidade, caracterizado pela tangibilidade, abrangendo edifícios, máquinas etc. além dos custos das benfeitorias realizadas em bens locados ou arrendados. São classificados ainda, no imobilizado, os recursos aplicados ou já destinados à aquisição de bens de natureza tangível, mesmo que ainda não em operação, tais como construções em andamento, adiantamentos para aquisição de bens em consórcio, importações em andamento, entre outros.

Portanto, a constatação pelo Fisco de que a autuada na sua Escrituração Contábil, na conta 1302403001 - Material para Investimento, que é uma conta de Estoque, do Ativo, a quase totalidade dos valores lançados foram transferidos para a conta Resultado, denota o equívoco da autuada vez que tais transferências normalmente não ocorrem, exceto nos casos especificados em lei.

O Ativo imobilizado compreende os ativos tangíveis que: (a) são mantidos para uso na produção ou na comercialização de mercadorias ou serviços, para locação, ou para finalidades administrativas; (b) têm a expectativa de serem utilizados por mais de doze meses; (c) haja a expectativa de auferir benefícios econômicos em decorrência da sua utilização; e, (d) possa o custo correspondente ser mensurado com segurança.

Saliento que os valores referentes às operações com os CFOP 1.551 e 2.551 (Compra de bem para o ativo imobilizado), 2.552 (Transferência de bem do ativo imobilizado) e 3.551 (Entrada de produtos destinados ao uso ou consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves exclusivamente em tráfego internacional com destino ao exterior), ocorridas no período fiscalizados, foi motivo de solicitação pelos fiscais junto a autuada, cujos valores informados serviram de base para as transferências de créditos acumulados de ICMS (Ativo), ocorridas entre janeiro de 2018 e novembro de 2019, para as empresas consorciadas, cujos valores não estavam segregados por notas fiscais ou operações, fato inclusive admitido pela autuada. O fato efetivamente denota que a autuada ao vento da sua conveniência, ora considera os valores referentes as operações com os CFOPs citados como despesas, ora como ativo imobilizado.

Voltando aos pontos fulcrais da defesa, lembro que a fiscalização autiou o estabelecimento local inscrito no CNPJ/MF sob o nº 33.000.167/0068-19, com Inscrição Estadual nº 068.079.716, situado na Fazenda Usina São Paulo, s/n, no município de São Francisco do Conde/BA, por se tratar do estabelecimento eleito pelas empresas consorciadas, diga-se, todas sediadas no estado do Rio de Janeiro, como a finalidade de gerenciar as operações do consórcio denominado BCAM-40, ficando ainda, na qualidade de operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos do Regime Especial, concedido pela SEFAZ. Ultrapassada a questão da ilegitimidade passiva, já afastada, lembro que a autuada, se apropriou sim, dos créditos indevidos, efetivamente não os utilizou, mas os transferiu para as consorciadas, nos termos, repito, previstos no Regime Especial concedido pelo Parecer DITRI nº 34.938/2016 na Cláusula quarta: 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. 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.

Em momento algum da defesa há a indicação específica de um item ou operações sobre o qual ou sobre os quais, tenha a autuada apontado características dessas mercadorias ou bens que indiquem possíveis equívocos dos fiscais em considerá-los bens de uso e consumo, sendo as alegações nesse sentido expressas

de forma genérica, ainda que fundamentada em vasta doutrina e jurisprudência, por fim resguardada sob o manto da dúvida a ser esclarecida somente por meio de perícia fiscal, já descartada, tampouco houve por parte dos fiscais a referência a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento. Concluo, após o exame dos elementos constantes nos autos que os argumentos da defesa são incapazes de elidir a infração, por serem em alguns aspectos distorcidos diante das apurações e constatações registradas pela fiscalização, assim como pela falta de objetividade dos argumentos da defesa, de forma que os procedimentos da fiscalização se mostraram corretos e fundamentados na legislação.

Esta questão não é nova, tendo já sido apreciada neste CONSEF. Nesse sentido cito os julgamentos dos Autos de Infração nos 269272.0001/11-1 e 269139.0013-19-5 que resultaram nos Acórdãos CJF 0384/12-11 e Acórdão JJF nº 0043-01-21, respectivamente, cuja decisão se alinha com o entendimento aqui expressado.

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Como visto, tanto a autuação, como os argumentos defensivos e o entendimento do CONSEF quanto a legitimidade passiva são rigorosamente os mesmos, já devidamente refutados em julgamentos anteriormente ocorridos.

De igual modo, posso mencionar decisão contida no Acórdão CJF 0130-11/23-VD julgado em 17/05/2023, se posicionou no seguinte sentido, ao analisar Auto de Infração lavrado contra a mesma empresa, onde se discutiu idêntica matéria do presente lançamento:

“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 as 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.”

Ainda na mesma senda, o Acórdão CJF 0129-11/23-VD julgado em 17/05/2023, onde de igual modo a Petrobrás figura no polo passivo da relação jurídico-tributária, pontifica:

“De início, aprecio a preliminar de ilegitimidade passiva alegada. Diz o Recorrente que o consórcio não tem personalidade jurídica e que as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade. Que por fim, não houve utilização de crédito de ICMS no CNP autuado, uma vez que se trata de CNPJ para constituição de FILIAL CONSÓRCIO uma vez que tem como finalidade o gerenciamento das operações do Consórcio BCAM-40.

De fato, trata-se de um argumento que requer um aprofundamento, mesmo após brilhante parecer da PGE/PROFIS que assegura não haver possibilidade de Lei Federal específica para outro tributo federal, intervir na relação tributária dos estados, impondo limites à sua responsabilidade tributária.

A Receita Federal do Brasil de fato, já enfrentou situações semelhantes e já possui jurisprudência sobre o assunto, conforme pode extrair da nota técnica de consulta da própria RFB, de 1 de Abril de 2016, que aqui reproduzo parcialmente:

Nota Técnica 6 – Cosit, Data 1 de abril de 2016

RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

(...)

*Observou que o consórcio, ao contratar diretamente empregados e empresas prestadoras de serviço, age em tudo como se fosse empresa, embora lhe falte o requisito da personalidade jurídica. Entende que, nesse caso, pode-se aplicar o art. 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (segundo o qual equipara-se a empresa a entidade de qualquer natureza ou finalidade), combinado com o art. 126, III, do CTN, que diz que ‘a capacidade tributária independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída’.*

*Transcreveu decisão contrária ao seu entendimento, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Fortaleza, Ceará, proferida nos autos do processo administrativo nº 10320.003804/2007-86, segundo a qual o consórcio não pode figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, e que o lançamento assim efetuado é nulo de pleno direito:*

*A decisão da 6ª Turma da DRJ foi submetida ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em recurso de ofício, e este confirmou o entendimento, nos termos do Acórdão 2302-01.803, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, do qual se destaca este trecho, sublinhado em parte:*

*No caso presente, a responsabilidade tributária recai diretamente sobre as empresas consorciadas em tela, representando a indicação do consórcio [...] constituído por essas mesmas empresas, no polo passivo da obrigação em foco, mero vício na formalização extrínseca do lançamento, eis que a legislação tributária tal formalismo determina. Por fim, o órgão consultante propôs como solução da própria consulta:*

*a) considerar que o consórcio, mesmo sem personalidade jurídica, pode ser sujeito passivo de obrigação tributária, equiparando-o a empresa com base o art. 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212, de 1991, e com base no inciso I do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN) – que diz ser sujeito passivo da obrigação principal, na qualidade de contribuinte, quem ‘tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador’ – e no inciso III do art. 126, que diz: ‘a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional’;*

*b) atribuir responsabilidade solidária às empresas consorciadas “pelas obrigações previdenciárias assumidas pelo consórcio”, com base no art. 124, I, do CTN, que diz: ‘são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal’, e no art. 152 caput e § 3º da Instrução Normativa nº 971, o qual, repetindo a regra do art. 124 do CTN, acrescentou que a solidariedade se aplica também ‘às empresas que se associam para a realização de empreendimento e que não atendam ao disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976’.*

*Com efeito, a Lei nº 12.402, de 2011, deu poderes administrativos ao consórcio pelos quais ele pode atuar diretamente na condução dos negócios e praticar atos de interesse da Fazenda Nacional e dos quais resultam obrigações tributárias, mas não inovou quanto à falta de personalidade jurídica que a Lei nº 6.404/76 já havia proclamado (art. 278, § 1º). E quanto à equiparação determinada pela Lei nº 12.546, só se aplica à situação específica que menciona; não se trata da equiparação genérica prevista no art. 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212, de 1991. O texto original da Medida Provisória nº 510, de 28 de outubro de 2010, que foi convertida na Lei nº 12.402, de 2011, previa a atribuição de personalidade jurídica ao consórcio que realizasse ‘negócios jurídicos em nome próprio, inclusive na contratação de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício’.*

*Porém, isso não foi mantido pela lei de conversão. O objetivo da Lei é bem específico: regular o cumprimento de obrigações tributárias por consórcios que realizarem, em nome próprio, contratações de pessoas jurídicas e físicas. O foco são os tributos devidos por essas pessoas e pelo consórcio, que ao contratar comporta-se como empresa, a despeito de faltar-lhe personalidade jurídica. Os dispositivos têm esta redação: (destaques da citação)*

*Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.*

*§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.*

*§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º.*

*§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º abrange o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, inclusive a incidente sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos, e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, além da multa por atraso no cumprimento das obrigações acessórias.*

*§ 4º O disposto neste artigo aplica-se somente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil.*

Persiste, portanto, a falta de personalidade jurídica do consórcio, tal como concebida pela Lei nº 6.404. Essa “deficiência” contrapõe-se aos poderes que lhe foram dados para a prática de atos que têm efeitos tributários. É possível, porém, chegar a estas conclusões, com base no art. 1º da Lei nº 12.402.

Conclui-se, pelo que consta do § 2º do art. 1º da Lei nº 12.402, que haverá sempre uma empresa líder, que em regra é quem contrata, faz as retenções devidas e cumpre as obrigações tributárias acessórias. Nesse caso a empresa líder atuará como contribuinte, codevedora das obrigações, e as demais consorciadas permanecem solidariamente responsáveis. Se as empresas não designarem a líder, o consórcio (ente sem personalidade jurídica) poderá fazer tudo que a líder faria, com base no § 1º do art. 1º da Lei 12.402, de 2011, exceto responder pelos tributos devidos, por faltar-lhe a personalidade jurídica.

Logo, não é possível aplicar-lhe qualquer sanção por deixar de fazer algo que a Lei lhe faculta. Porém, por força do § 2º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, as declarações de interesse da RFB, que são obrigatórias, constituem instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário. E aqui reside o cerne da questão: se os procedimentos que constituíram esse instrumento hábil não foram realizados pelo sujeito passivo da obrigação, mas sim pelo consórcio (ente sem personalidade jurídica), como tornar efetiva a responsabilidade das empresas consorciadas, prevista no caput do art. 1º da Lei nº 12.402? Como constituir o crédito em nome das consorciadas tomando por base as declarações prestadas pelo consórcio?

Se ocorrer o que prevê o caput do art. 6º ou o inciso I do § 1º do mesmo artigo, da Instrução Normativa nº 1.199, de 2011, isto é, se as retenções, o recolhimento dos tributos retidos e o cumprimento das obrigações acessórias correspondentes forem feitos em nome e no CNPJ de cada consorciada, a situação se resolve pela regra geral prevista no art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, porquanto o caput do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2011, diz que ‘as empresas integrantes de consórcio [...] respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento’.

Nesse caso o lançamento ou qualquer imposição tributária terá que ser desmembrado, de modo a permitir sua individualização às consorciadas, de acordo com a participação de cada uma no empreendimento. Cada consorciada será o sujeito passivo de sua própria obrigação; e todas responderão, solidariamente, pelos tributos devidos, por força do § 1º do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2011.

E se ocorrer o que prevê o § 2º do art. 6º, isto é, se a empresa líder contratar, pagar, reter e cumprir as obrigações acessórias, tudo no seu nome e CNPJ, também não deve haver controvérsia, e a questão deve-se resolver com base no inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN. A empresa líder realizará os procedimentos em seu nome e CNPJ (como contribuinte e codevedora das obrigações), e as demais consorciadas respondem solidariamente pelo que ela fizer ou deixar de fazer, por força do § 2º da Lei nº 12.402, de 2011. Nesse caso o lançamento, o auto de infração ou a aplicação de multa será efetuado em nome da líder, vinculando as demais por solidariedade.

Às empresas integrantes de consórcio se aplica em qualquer caso e em relação a qualquer tributo, mas a equiparação do consórcio a empresa somente se aplica na situação específica descrita pelo inciso IX do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, isto é, tratando-se de consórcio que realizar diretamente (no próprio CNPJ) as contratações e efetuar os respectivos pagamentos, e se a contribuição previdenciária patronal devida pelas empresas que o integram incidir sobre a receita bruta, em substituição à incidente sobre a folha de salários.

Postas estas considerações, aqui faço uma observação de que o exercício fiscalizado, 2015, é posterior à Lei nº 12.546 de 2011, e com um fato de suma importância, que é o recolhimento de impostos vinculados ao CNPJ e à inscrição estadual do Consórcio aqui autuado. Vejamos agora, o Parecer nº 814/2016:

**PGFN CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS COMO SUJEITO PASSIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS COMO SUJEITO PASSIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS:**

**CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS COMO SUJEITO PASSIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS.** Arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76. Lei 12.402/2011 (conversão da MP 510). Instrução Normativa RFB nº 1.199/2011. (...) a) no que concerne à sujeição passiva no âmbito da contratação por meio de consórcios, a regra geral é a da não presunção da solidariedade das empresas consorciadas, regra esta que permanece mesmo após a promulgação da Lei nº 12.402/2011 (arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76); b) a responsabilidade das empresas consorciadas será solidária quando se optar pela realização de negócios jurídicos em nome próprio ou da empresa líder (parágrafos 2º e 3º do art. 1º da Lei 12.402/2011); c) quando do exercício da opção prevista nos parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 1º da Lei 12.402/2011, o consórcio deverá efetuar diretamente a retenção e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias no CNPJ do consórcio e/ou da empresa líder, com a responsabilidade solidária das empresas consorciadas; d) apenas quando as empresas consorciadas optarem pela contratação em nome do consórcio é que será possível efetuar a retenção de tributos e o cumprimento de obrigações acessórias no CNPJ do consórcio. Data: 19/05/2016.

Vejamos agora, decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF-2) de 27 de Junho de 2018:

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional possui o entendimento consubstanciado no Parecer/PGFN/CAT nº 814/2016 acerca da impossibilidade do consórcio ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária (fls. 415/433):

'(...) Pela leitura do § 1º do art. 278, verifica-se a regra da não presunção de solidariedade entre as companhias consorciadas. Com base nesta redação, o entendimento administrativo era no sentido de que 'o consórcio não possui personalidade jurídica própria, sendo contribuinte da COFINS cada empresa consorciada, que recolhe a contribuição na proporção do rateio de receitas estabelecido em contrato' (22º CC – 3ª Câmara – Ac nº 203-10.571, Rel; Cons. Emanuel Carlos Danta de Assis, j. 06.12.2005, DOU, 12 mar.2007 – sem destaque no original).

Deveria ser observada a proporção da participação da empresa consorciada. Ratificando este entendimento, e ainda considerando apenas a redação dos dispositivos acima elencados, o antigo Conselho de Contribuinte se manifestou em 20.09.2007 no sentido de que "as empresas consorciadas, na forma da Lei 6.404, de 1976, são contribuintes da Cofins, proporcionalmente à sua participação no consórcio, devendo recolherem seus respectivos nomes e CNPJ" (2º CC – 1ª Câmara – Ac. 201-80.596, Rel. Cons. José Antônio Francisco, j. 20.09.2009, DOU, 13 nov. 2007 – sem destaque no original).

É consenso na doutrina sobre o tema que o consórcio de empresas não detém personalidade jurídica, sendo um acordo de vontades provisório para a consecução de fins comuns, detendo, portanto, capacidade cada uma das consorciadas. Assim, o consórcio, isoladamente considerado, não pode ser sujeito de direitos e obrigações. (no mesmo sentido: 1º CC – 7ª Câmara – AC. N° 107.-08.961, Rel. Cons. Natanael Martins, j. 29.03.2007, DOU, 07 maio 2007) (...)

Verifica-se que, inicialmente, a decisão da 6ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Fortaleza que concluiu no Processo Administrativo nº 10320.003804/2007-04, que o consórcio não pode figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária e que o lançamento efetuado é nulo de pleno direito. Este processo administrativo trata de débitos lançados em nome do consórcio cujo período de apuração se localiza de 01/02/1999 a 31/07/2001, ou seja, período anterior a Lei 12.402/2011, quando não havia a opção de o consórcio realizar negócio jurídico diretamente e como tal efetuar a retenção e as obrigações acessórias respectivas. (...)

Consequentemente, entende-se assertivo o acórdão nº 2302-01.803 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da 21B Turma Ordinária da 3ª Câmara que reviu o entendimento da DRJ de Fortaleza para afirmar que "repousando a legitimidade passiva tributária sobre as empresas consorciadas e não sobre o consórcio em si considerado, a lavratura da vertente NFLD diretamente em nome deste, unicamente, se configura vício formal consubstanciado em erro de identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, a teor do art. 11, I, do Decreto nº 70.235/72".(...)

Com a Lei nº 12.402/2011, passou a existir a faculdade de retenção e recolhimento de determinados tributos, bem como o cumprimento dos respectivos deveres instrumentais, com a sua realização efetuada diretamente pelo consórcio. (...)

Não seria possível atribuir sujeição passiva ao consórcio antes da Lei nº 12.402/2011, uma vez que remetia-se a responsabilidade diretamente para cada uma das consorciadas na proporção de sua participação. Diferente é o contexto normativo após Lei nº 12.402/2011 (...)

A sujeição passiva do consórcio deve ser entendida da mesma forma, posto que, mesmo sem possuir personalidade jurídica (art. 278, § 1º da Lei nº 6.404/1976), possui capacidade tributária, e, neste caso, o contribuinte (art. 121, parágrafo único, inciso i, do CTN) é o consórcio quando efetuada a opção do § 1º do art. 1º da lei 12.402/2011, tendo como responsáveis (art. 121, parágrafo único, II, do CTN) solidários as empresas consorciadas.

Antes da alteração legislativa, era possível afirmar que, mesmo possuindo capacidade tributária conforme o art. 126 do CTN, o consórcio não poderia ser o sujeito passivo da obrigação tributária por existir disposição expressa no sentido da responsabilidade proporcional de cada empresa no § 1º do art. 278 da Lei 6.404/76 (...).

Os fatos geradores da Execução Fiscal nº 0000149-79.2013.4.02.5001 referem-se aos períodos de 07/2007 a 12/2010 e 09/2007 a 12/2010, ou seja, anterior à Lei nº 12.402/2011, aplicando a Lei 6.404/76 que previa que o consórcio não poderia ser o sujeito passivo da obrigação tributária por existir disposição expressa no sentido da responsabilidade proporcional de cada empresa no § 1º do art. 278 da Lei 6.404/76.

Embora o consórcio possuisse capacidade tributária, o mesmo não possuía capacidade processual, em razão da ausência de personalidade jurídica

Jurisprudência dos Tribunais Superiores:

**TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSÓRCIO. PERSONALIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA 'AD CAUSAM'. 1. Caso em que se discute, em sede de**

*exceção de pré-executividade, a legitimidade passiva ‘ad causam’ de consórcio em face de débitos tributários. 2. A Lei n.º 6.404/76, art. 278, § 1º estabelece que o consórcio, como associação entre sociedades para a execução de determinado empreendimento, não detém personalidade jurídica. 3. Agravo de instrumento provido. (AG 00001764120164050000, Desembargador Federal Manuel Maia, TRF5 - Primeira Turma, DJE -Data::19/05/2016 - Página::61.) (negritou-se) TRF-2 27/06/2018 - Pg. 333 - Judicial - jfes | Tribunal Regional Federal da 2ª Região | Diários Jusbrasil.*

*Assim, é possível afirmar que para fatos geradores anteriores a 2011, poderia haver remotamente algum risco para a Fazenda Pública (risco inclusive descartado em parecer da PGE/PROFIS, quando bem pontuou que a Lei Federal com destinação específica não pode intervir em imposto estadual e suas responsabilidades) efetuar o lançamento contra o Consórcio, mas sendo o caso presente de fatos geradores 2015, e que com a Lei nº 12.402/2011, passou a existir a faculdade de retenção e recolhimento de determinados tributos, bem como o cumprimento dos respectivos deveres instrumentais, com a sua realização efetuada diretamente pelo consórcio e em havendo comprovadamente recolhimentos dos tributos vinculados ao CNPJ e inscrição estadual do Consórcio, é possível afirmar com razoável grau de certeza, que o Recorrente é o sujeito passivo da relação tributária e assim, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva.*

*No máximo haveria remota insegurança, se os recolhimentos dos tributos fossem efetuados proporcionalmente por cada um dos componentes, ou os fatos geradores fossem anteriores a 2011, mas isto não está provado no processo. Portanto, nego a preliminar de ilegitimidade passiva.*

*O critério da essencialidade apresentado pelo Recorrente é o primeiro, mas não único critério a ser adotado. Evidente que se não fosse essencial, sequer haveria discussão em processo. Ocorre que itens de manutenção, que visam à preservação de equipamentos, assim como os inibidores de corrosão, não tem correlação direta com o setor produtivo, atuando marginalmente como elementos que atuam de forma a tornar longevos os equipamentos, sendo que sem a manutenção a produção ocorre da mesma forma, sendo itens essenciais, repito, para preservação do ativo e não para a produção. Assim mantendo a Decisão recorrida.*

*(...)*

*Ora, quando o contribuinte lança peças de reposição como sendo incorporação ao seu ativo, e classifica contabilmente, nem por isso o fisco considera que ‘é um fato’ e que por isto é um ativo. O que deve prevalecer o princípio da verdade material e não uma classificação contábil sujeita a erros.*

*Um permutador de calor não deixa de ser um equipamento que integra o patrimônio, ativo immobilizado do contribuinte, pelo fato de estar em conta do ativo circulante, seja por mero erro contábil, seja por conveniência administrativa, ou até por questão relativa ao pagamento de outros impostos que não dizem respeito ao ICMS. De fato, procede o argumento do recorrente (fl. 99) de que o registro nas contas de resultado é provisório, e que posteriormente é migrado para conta contábil definitiva.*

*Se um determinado registro contábil por exemplo, reduz o pagamento de imposto de renda, caberá à Receita Federal fiscalizar e cobrar o imposto se for devido, e desconsiderar a classificação contábil, mas isto não implica que para efeitos de ICMS, o fisco considere que um trocador de calor, seja um item de uso e consumo, só porque o contribuinte classificou transitoriamente em seu ativo circulante, ou ainda que por erro, lá permanecesse, pois há de prevalecer a verdade material”.*

*Como visto dos exemplos acima, a totalidade dos argumentos defensivos trazidos aos autos já foi devidamente rebatida pelo CONSEF, diante dos brilhantes votos e suas consequentes decisões, o que diante das transcrições realizadas, qualquer comentário adicional soaria como redundante, motivo pelo qual me escuso a fazê-lo.*

*Há de se observar, inclusive, o fato mencionado pelos autuantes em sede de informação fiscal, de que intimada a esclarecer quanto as contas definitivas das operações com os CFOP 1551, 2551 (compra de bem para o ativo immobilizado) e 3551 (entrada de produtos destinados ao uso ou consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves exclusivamente em tráfego internacional com destino ao exterior), todavia não atendeu a tal determinação, sem sequer explicitar ou justificar os motivos e razões para tal.*

*No mérito específico da presente autuação, a acusação para as duas infrações é quanto ao uso indevido de crédito fiscal de materiais de uso e consumo, erroneamente classificados como ativo permanente ou immobilizado.*

*Tal como como aqueles produtos que se constituem em insumos de produção, a legislação do ICMS admite apenas a possibilidade de apropriação de crédito fiscal dos bens destinados ao ativo immobilizado, desde que não estejam amparados por isenção ou não incidência.*

*O artigo 20, § 5º da Lei Complementar 87/96, estabelece a forma de apropriação do crédito que é parcelada ao longo de quarenta e oito meses:*

*“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.

(...)

§ 5º Para efeito do disposto no caput deste artigo, relativamente aos créditos decorrentes de entrada de mercadorias no estabelecimento destinadas ao ativo permanente, deverá ser observado:

I – a apropriação será feita à razão de um quarenta e oito avos por mês, devendo a primeira fração ser apropriada no mês em que ocorrer a entrada no estabelecimento;

II – em cada período de apuração do imposto, não será admitido o creditamento de que trata o inciso I, em relação à proporção das operações de saídas ou prestações isentas ou não tributadas sobre o total das operações de saídas ou prestações efetuadas no mesmo período.

III – para aplicação do disposto nos incisos I e II deste parágrafo, o montante do crédito a ser apropriado será obtido multiplicando-se o valor total do respectivo crédito pelo fator igual a 1/48 (um quarenta e oito avos) da relação entre o valor das operações de saídas e prestações tributadas e o total das operações de saídas e prestações do período, equiparando-se às tributadas, para fins deste inciso, as saídas e prestações com destino ao exterior ou as saídas de papel destinado à impressão de livros, jornais e periódicos.

IV – o quociente de um quarenta e oito avos será proporcionalmente aumentado ou diminuído, pro rata die, caso o período de apuração seja superior ou inferior a um mês;

V – na hipótese de alienação dos bens do ativo permanente, antes de decorrido o prazo de quatro anos contado da data de sua aquisição, não será admitido, a partir da data da alienação, o creditamento de que trata este parágrafo em relação à fração que corresponderia ao restante do quadriênio;

VI – serão objeto de outro lançamento, além do lançamento em conjunto com os demais créditos, para efeito da compensação prevista neste artigo e no art. 19, em livro próprio ou de outra forma que a legislação determinar, para aplicação do disposto nos incisos I a V deste parágrafo; e

VII – ao final do quadragésimo oitavo mês contado da data da entrada do bem no estabelecimento, o saldo remanescente do crédito será cancelado”.

Assim, crédito de ICMS decorrente da aquisição de bem do Ativo Imobilizado será apropriado, na fração de 1/48 avos, mês a mês, por meio de uma nota fiscal emitida em nome do próprio contribuinte, englobando todos os valores calculados e apropriados como crédito no Controle de Crédito de ICMS do Ativo Permanente (CIAP).

Não obstante haver entre a doutrina diversas críticas a tal sistemática e alegações de inconstitucionalidade do citado dispositivo frente ao entendimento de se tratar de uma restrição ao princípio da não-cumulatividade do ICMS, esse procedimento de apropriação de crédito do referido imposto pago na aquisição de bens destinados ao Ativo Imobilizado é adotado por todas as unidades federadas referentes ao imposto.

O procedimento dos Fiscos estaduais é no sentido de que apenas os bens caracterizados como Ativo Imobilizado aplicados diretamente na atividade da empresa, fazem jus ao creditamento de ICMS, compreendendo, ainda, que apenas aquelas partes e peças que acompanhem a máquina, bens ou o equipamento quando de sua aquisição, são contabilizadas como Ativo Imobilizado e, consequentemente, proporcionam direito ao crédito de ICMS.

Na infração 01, a Informação Fiscal explicita detalhadamente o artifício contábil utilizado pelo contribuinte para lançar as operações de aquisição de bens que foram objeto da autuação como ativo imobilizado, em uma conta transitória, para em seguida transferir os mesmos para o ativo circulante, de forma a propiciar a apropriação do crédito fiscal, sem que a empresa em qualquer momento de sua longa impugnação abordasse tal mecânica contábil.

Já na infração 02, em se tratando de bens outros, peças e partes adquiridas separadamente para o fim de manutenção, reparo e consertos de máquinas, combustíveis para veículos, aeronaves e rebocadores, materiais para tratamento de esfuentes, dentre outros arrolados na autuação, esses Estados entendem não gerar direito ao crédito, devendo, tais valores serem lançados na contabilidade da empresa como Ativo Circulante ou diretamente como despesa operacional, gastos gerais de manutenção cujo direito ao crédito somente se dará a partir de 01/01/2033 (bens de uso e consumo). Fossem produtos intermediários, como defende a autuada, não poderiam ser contabilizados como bens do ativo fixo, tal como ocorrido.

A própria autuada ao utilizar o CFOP 3551 (entrada de produtos destinados ao uso ou consumo de bordo, em embarcações ou aeronaves exclusivamente em tráfego internacional com destino ao exterior), confirma a acusação fiscal posta, de serem bens destinados ao uso e consumo, o que fragiliza toda a sua tese e o esforço para caracterização como insumo de produção, como tentado ao longo da peça de impugnação apresentada.

A defesa firma entendimento de ser o procedimento legal aquele adotado em consonância com os Tribunais Superiores, quanto aos critérios de essencialidade, mas cabe lembrar que como dito na própria peça de defesa, se dedica a exploração, extração e refino de petróleo, o que leva ao questionamento da utilidade e

essencialidade em tais processos, do uso do querosene de aviação, ainda mais se considerarmos não ser a mesma empresa de transporte, como o foco das diversas decisões judiciais trazidas como exemplo e sustento de sua argumentação em tal sentido.

Neste sentido, inclusive, posso mencionar a decisão contida no Acórdão CJF 0380-12/22-VD ao apreciar Auto de Infração lavrado contra a mesma Petrobrás, decidiu nos seguintes termos, em julgamento realizado em 02/12/2022:

*"ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL PARA USO/CONSUMO PRÓPRIO PELO ESTABELECIMENTO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Nitrogênio, kurita morfolina, aditivos sequestrantes de oxigênio e fosfato de sódio tribásico, utilizados na conservação de equipamentos e tratamento de esfluente no processo de geração de energia elétrica, são materiais para uso ou consumo sem direito ao crédito fiscal de ICMS. Modificada a Decisão recorrida para considerar estorno de crédito efetuado. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO."*

No mesmo sentido, o Acórdão CJF ° 0347-12/22-VD, julgado em 16/11/2022, nos termos da seguinte Ementa:

*"ICMS. I. 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".*

Do voto condutor da decisão, destaco os seguintes trechos:

*"No mérito, após reconhecida a responsabilidade do Autuado quanto ao registro das entradas, só cabe ao Autuado partilhar os créditos devidos, sendo sua a responsabilidade quanto à legalidade da utilização de créditos fiscais, ou seja, cabe ao Autuado classificar as mercadorias e somente lançar créditos fiscais quando se tratar de insumos e de bens para o ativo imobilizado, já que é indevido o crédito fiscal na aquisição de materiais de uso e consumo.*

*Os Autuantes acusaram o Autuado de utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS, referente às entradas de inibidores de corrosão, lubrificantes, gasolina de aviação, óleo diesel e outros materiais de uso e consumo do estabelecimento, bem como de deixar de efetuar o recolhimento da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição do produto Hipoclorito de Sódio BB c/ 200l, destinado ao tratamento de água e de esfluentes, de outra unidade da Federação, mediante a Nota Fiscal nº 133.724.*

*Destaco que o Autuado trouxe aos autos laudos ou relatórios técnicos relativos à utilização, no estabelecimento, dos seguintes produtos:*

- a) Fluido Hidráulico à base de Monoetilenoglicol – MEG: aplicado na completação de poços de petróleo, injetado diretamente na árvore de natal molhada durante a execução de testes;
- b) Inibidor de Corrosão: aplicado nos oleodutos e gasodutos para prevenir a sua corrosão;
- c) Querosene de Aviação: utilizado para abastecimento das aeronaves fretadas para prover o transporte de pessoas até as unidades marítimas de exploração e produção de petróleo e gás natural;
- d) Óleo Lubrificante: utilizado para refrigerar e reduzir atritos entre partes móveis de uma turbina, atuando também como proteção anticorrosiva;
- e) Óleo Diesel Marítimo: utilizado para abastecimento das embarcações fretadas para prover o transporte de cargas, insumos e pessoas até as unidades marítimas de exploração e produção de petróleo e gás natural;
- f) Biocida: aplicado na água do mar injetada para eliminar bactérias que crescem em meio anaeróbio.

*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 sinais de óleo e a fase de perfuração pode resultar em um poço seco. Logo, desde a fase de exploração ou pesquisa até a fase de completação não há crédito a ser utilizado.*

*A partir da produção, deve ser analisado se o material é consumido 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 esfluentes, 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”.

Como se observa, são basicamente os mesmos produtos da presente autuação. Ainda em contraponto as diversas decisões trazidas pela defesa a respeito da matéria, posso mencionar a título exemplificativo, a do STF, no RE 195.894-4/RS, relatado pelo Ministro Marco Aurélio Melo, julgamento em 14/11/2000, cuja Ementa reza:

**“IMPOSTO DE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA E SERVIÇOS – PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE – OBJETO. O PRINCÍPIO DA NÃO-CUMULATIVIDADE VISA AFASTAR O RECOLHIMENTO DUPLO DO TRIBUTO, ALCANÇANDO HIPÓTESE DE AQUISIÇÃO DE MATÉRIA-PRIMA E OUTROS ELEMENTOS RELATIVOS AO FENÔMENO PRODUTIVO. A EVOCAÇÃO É IMPRÓPRIA EM SE TRATANDO DE OBTENÇÃO DE PEÇAS DE MÁQUINAS, APARELHOS, EQUIPAMENTOS INDUSTRIALIS E MATERIAL DE MANUTENÇÃO.”**

De tal decisão, destaco o seguinte trecho:

“Conquanto atendidos os pressupostos gerais de recorribilidade, este extraordinário não está a merecer conhecimento, isso levando em conta o princípio da não cumulatividade inerente ao ICMS. (...) O princípio alcança matéria prima adquirida e que venha a ser (1) consumida (2) ou integrada ao produto final, (2.1) na condição de elemento indispensável à respectiva composição. A ótica é imprópria em se tratando de materiais, tais como, segundo mencionado no item 4 da inicial, peças de reposição de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais e o que despendido na manutenção destes, inclusive com a frota de veículos para transporte da mercadoria a clientes. Há de se exigir correlação. No caso de máquinas, aparelhos e equipamentos industriais, bem como de material para manutenção de veículos, não se tem, a seguir, a comercialização. Não ocorre processo de transformação em nova mercadoria passível de vir a ser comercializada. Daí a impertinência de pretender-se lançar tributo pago na aquisição desses materiais como crédito, isso visando a compensação com os débitos decorrentes da alienação das mercadorias produzidas. Não conheço deste extraordinário”.

O mesmo Ministro, por ocasião do julgamento do assim se posicionou, por ocasião do julgamento do AG.REG. no Recurso Extraordinário 592.718/SC, na 1ª Turma do STF, ocorrido em 21/05/2013:

“...quanto ao Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços. No tocante a este último tributo, a jurisprudência do Supremo está pacificada: Recurso Extraordinário nº 195.894-4/RS, da minha relatoria, Agravo Regimental no Recurso Extraordinário nº 461.878-8/MG, relator ministro Eros Grau, Agravo Regimental no Agravo de Instrumento nº 497.405-3/SP, relator ministro Ricardo Lewandowski, cujos acórdãos foram publicados, respectivamente, no Diário da Justiça de 16 de fevereiro de 2001, 1º de agosto de 2008 e 23 de maio de 2008”.

Ainda que louvando os esforços da defesa em provar o contrário, o sujeito passivo não conseguiu elidir ambas as infrações, motivo para a sua manutenção.

Por tais motivos, devidamente comprovado que aquelas mercadorias cujo crédito fiscal foi apropriado, e que, em verdade, se constituem em bens que não se caracterizam como ativo permanente, além de serem utilizados em atividades não diretamente ligadas à produção do estabelecimento, tais como os arrolados na autuação, não propiciam a utilização do crédito fiscal, concorrendo para a manutenção de ambas as infrações”.

Respaldado no art. 169, I, “b” do RPAF/99, o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 285 a 305, no qual inicia aduzindo a tempestividade da peça, sintetizando os fatos e reconhecendo o valor histórico de R\$ 8.485,67.

Quanto ao montante remanescente, sustenta que o fato alegado pelo Fisco de que os bens teriam

sido adquiridos para uso e consumo diverge da sua compreensão.

Com relação à infração 01, pontua que o direito ao crédito do imposto nas aquisições de bens destinados ao ativo imobilizado está relacionado à utilização na atividade fim, materializada em seu objeto social, ou seja, na sua efetiva utilização na produção e comercialização de mercadorias e serviços sujeitos à tributação do ICMS.

Os itens destinados ao ativo imobilizado constituem direitos que tenham por objeto bens corpóreos com vida útil superior a 12 meses e destinados à manutenção dos equipamentos fabris.

No tocante à infração 02, tem-se aquisições de insumos diversos para aplicação direta no processo produtivo, tais como inibidor de corrosão, hipoclorito de sódio, óleos lubrificantes, querosene de aviação, óleo diesel S500 e óleo diesel marítimo.

Suscita, com base em doutrina e jurisprudência, preliminar de nulidade da Decisão de 1ª Instância, em decorrência de não ter sido deferido o pedido de realização de diligência.

Levanta também o argumento de ilegitimidade passiva, pois o autuado não é uma filial da Petrobras, mas um consórcio, denominado Campo Manati, sem personalidade jurídica, que não utiliza os créditos na sua integralidade, mas os distribui entre os seus participantes.

No mérito, pontua que o direito à utilização de crédito está diretamente vinculado ao princípio constitucional da não cumulatividade (art. 155, § 2º, I da CF c/c art. 20, §§ 1º e 2º da LC 87/96) e à realização da sua atividade-fim, que está disposta nos artigos 6º e 61 da Lei nº 9.478/97 (Lei do Petróleo). A pretensão fiscal fere o princípio tributário da estrita legalidade e o art. 2º da Lei das Sociedades Anônimas.

Tem como necessário frisar que classificou as aludidas mercadorias como ativo permanente (infração 01) e insumos (infração 02), pois é isso que elas são, na medida em que estão vinculadas à atividade da empresa, imprescindíveis para a consecução das finalidades da atividade industrial.

Requer a realização de perícia.

Para fundamentar a sua argumentação, apresenta o conceito de insumos utilizado pelo STJ, estatuído no julgamento do REsp nº 1.221.170, alegando que já está mais do que na hora de a Sefaz absorver a compreensão reiterada e pacífica da jurisprudência.

Pede deferimento.

Às fls. 311/312, a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal) solicitou Parecer jurídico à PGE/PROFIS acerca da questão dos créditos, especialmente à luz do julgamento do REsp nº 1.221.170.

No Parecer de fls. 322 a 325, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, chancelado pelo Despacho de fl. 326, a PGE/PROFIS consigna que o direito ao crédito se dá desde que:

- Os produtos/ materiais adquiridos sejam consumidos ou desgastados no processo produtivo da empresa, mesmo que gradativamente.
- Haja comprovação da essencialidade dos produtos/ materiais na realização do objeto social, uma vez vinculados ao processo produtivo.
- Haja comprovação da essencialidade dos produtos/ materiais no processo produtivo do estabelecimento (objeto social), mesmo que consumidos ou desgastados gradativamente.
- Ocorra integração ou contato diretamente com o produto final, inclusive em linhas marginais, desde que os produtos/ materiais estejam comprovadamente vinculados ao processo fabril, com consumação ou desgaste imediato ou gradativo.

Considerando a prorrogação da anistia às empresas com atividade de extração e refino de petróleo e gás natural (Convênios ICMS 27/25 e 28/25), o PAF foi encaminhado em diligência à SAT/ COPEC no dia 06/05/2025, que não se manifestou.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 24/10/2025. Compareceu o representante legal da recorrente, Dr. Francisco Donizeti da Silva Junior - OAB/BA 33.970.

## VOTO

Todos os elementos necessários para julgar estão contidos nos autos. Indefiro o pedido de realização de perícia, com fundamento no art. 147, I, "a" do RPAF/99.

Por vislumbrar que assiste razão ao sujeito passivo quanto à matéria ora discutida, fundamentado na autorização do parágrafo único do art. 155 do RPAF/99, ultrapasso as preliminares e adentro no julgamento do mérito da lide administrativa.

*"Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta".*

Trata-se de lançamento de ofício em que é imputada ao contribuinte – nas duas infrações -, a utilização indevida de crédito fiscal referente a aquisições de materiais de uso e consumo. A infração 01 trata de itens destinados à manutenção dos equipamentos industriais adquiridos no período de outubro de 2015 a outubro de 2017. Segundo os autuantes, nas aquisições, tais bens são contabilizados em conta de ativo imobilizado (MATERIAIS PARA INVESTIMENTO), creditados à proporção de 1/48, porém transferidos para contas de resultado e ativo circulante quando requisitados do estoque. A infração 02 diz respeito a entradas de inibidores de corrosão, fluidos hidráulicos, gasolina de aviação, óleo diesel e outros materiais. Não há nos autos planilha ou mídia em CD especificando quais exatamente foram os bens objeto da glosa na infração 01, mas, a partir do resumo dos fatos, é possível observar que se trata de materiais de reposição dos equipamentos instalados na planta industrial.

A PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRAS é uma sociedade de economia mista vinculada ao Ministério das Minas e Energia, que tem como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento, o comércio e o transporte de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins, conforme definidas em lei (art. 61 da Lei nº 9.478/97).

Segundo o art. 20 da Lei Complementar nº 87/96, 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.

Os referidos bens, em verdade, não podem ser classificados como materiais de uso ou consumo ou alheios à atividade-fim do estabelecimento, pois, com efeito, como disse o recorrente, representam etapas indissociáveis do processo industrial de produção e refino de petróleo, entendimento ratificado no Parecer PGE/PROFIS de fls. 322 a 325, chancelado pelo Despacho de fl. 326.

Ressos inequívoco, portanto, que o direito de abatimento, quando presentes os requisitos legais, é norma cogente, oponível ao Estado. A seu turno, o contribuinte deve, para efeito de calcular o tributo devido na operação de saída do estabelecimento, abater o que antes e, a título idêntico, dever-se-ia ter pagado, a fim de evitar a oneração em cascata do objeto tributado, dando, assim, plena eficácia ao princípio constitucional da não cumulatividade.

Percebe-se que o creditamento não é mera faculdade do contribuinte, mas dever para com o ordenamento jurídico objetivo, não lhe sendo possível renunciar ao lançamento do crédito do imposto, mesmo que tal prática lhe fosse conveniente.

O recorrente pretende creditar-se do tributo incidente sobre as aquisições de peças de reposição

de equipamentos industriais, inibidores de corrosão, fluidos hidráulicos, gasolina de aviação, óleo diesel e outros materiais. Ante o novo direcionamento dado pelo STJ ao assunto, abaixo reproduzido, tenho como existente este direito, visto que são bens e mercadorias efetivamente aplicadas e imprescindíveis no desenvolvimento da atividade-fim da empresa.

A classificação efetivada pela Petrobras encontra pleno respaldo na Constituição Federal, na Lei Complementar nº 87/96, na Lei nº 7.014/96, no RICMS/12, bem como na jurisprudência já pacificada nos Tribunais Superiores do Brasil, caindo por terra, em sua totalidade, o fundamento de fato e de direito da autuação, que merece ser julgada improcedente.

Nesse diapasão, não se afigura legítimo o estorno dos créditos do tributo, porquanto o recorrente agiu no estrito cumprimento da regra matriz de direito ao crédito.

Como é cediço, a 1ª Seção do STJ firmou entendimento quanto ao conceito de insumo para fins tributários, *ex vi* do REsp nº 1.221.170, neste sentido:

*"TRIBUTÁRIO. PIS E COFINS. CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS. NÃO-CUMULATIVIDADE. CREDITAMENTO. CONCEITO DE INSUMOS. DEFINIÇÃO ADMINISTRATIVA PELAS INSTRUÇÕES NORMATIVAS 247/2002 E 404/2004, DA SRF, QUE TRADUZ PROPÓSITO RESTRITIVO E DESVIRTUADOR DO SEU ALCANCE LEGAL. DESCABIMENTO. DEFINIÇÃO DO CONCEITO DE INSUMOS À LUZ DOS CRITÉRIOS DA ESSENCIALIDADE OU RELEVÂNCIA. RECURSO ESPECIAL DA CONTRIBUINTE PARCIALMENTE CONHECIDO, E, NESTA EXTENSÃO, PARCIALMENTE PROVIDO, SOB O RITO DO ART. 543-C DO CPC/1973 (ARTS. 1.036 E SEGUINtes DO CPC/2015).*

*1. Para efeito do creditamento relativo às contribuições denominadas PIS e COFINS, a definição restritiva da compreensão de insumo, proposta na IN 247/2002 e na IN 404/2004, ambas da SRF, efetivamente desrespeita o comando contido no art. 3º, II, da Lei 10.637/2002 e da Lei 10.833/2003, que contém rol exemplificativo.*

*2. O conceito de insumo deve ser aferido à luz dos critérios da essencialidade ou relevância, vale dizer, considerando-se a imprescindibilidade ou a importância de determinado item - bem ou serviço - para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.*

*3. Recurso Especial representativo da controvérsia parcialmente conhecido e, nesta extensão, parcialmente provido, para determinar o retorno dos autos à instância de origem, a fim de que se aprecie, em cotejo com o objeto social da empresa, a possibilidade de dedução dos créditos relativos a custo e despesas com: água, combustíveis e lubrificantes, materiais e exames laboratoriais, materiais de limpeza e equipamentos de proteção individual-EPI.*

*4. Sob o rito do art. 543-C do CPC/1973 (arts. 1.036 e seguintes do CPC/2015), assentam-se as seguintes teses: (...).*

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, com a homologação dos valores eventualmente recolhidos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269139.0017/20-8, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ 8.485,67, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, com a homologação dos valores eventualmente recolhidos.

Sala das Sessões Virtuais do CONSEF, 24 de outubro de 2025.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

