

**PROCESSO** - A. I. Nº 269139.0013/22-9  
**RECORRENT** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF nº 0051-01/23-VD  
**ORIGEM** - SAT / COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 15/10/2025

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL****ACÓRDÃO CJF Nº 0370-12/25-VD**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Após análise sobre os créditos glosados de ICMS em relação à aquisição de inibidores de corrosão, óleo diesel e nitrogênio, verificasse que são produtos que se consome em contato direto com o ambiente produtivo do estabelecimento, sendo sua utilização condição *sine qua non* para a atividade-fim, caracterizando-o, sem sombra de dúvidas, como um produto intermediário essencial ao processo de extração. Os materiais autuados nesta exação são, portanto, essenciais à atividade produtiva da recorrente, enquadrando-se no conceito de produto intermediário, portanto, o aproveitamento do crédito fiscal foi legítimo, consequentemente, é insubsistente a infração. Modificada a Decisão recorrida. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES DE MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE OUTRAS UNIDADES DA FEDERAÇÃO. **a)** ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. As alegações das infrações 2 e 3, são genéricas e desprovidas de comprovação material. Não identificou documentos que pudessem corroborar com os argumentos sobre erros de cálculo ou tratamento inadequado de fornecedores do Simples Nacional. Limita-se a afirmar a existência de erros, sem, contudo, demonstrá-los de forma concreta, o que impede a desconstituição do trabalho fiscal. Infrações 2 e 3 subsistentes. Mantida a Decisão recorrida; **b)** CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Para exigência do DIFAL sobre a aquisição interestadual sobre os produtos de inibidor de corrosão, classificado pela fiscalização como material de uso/consumo. Devido à análise do mérito da Infração 01, no contexto da atividade da recorrente, qualifica-se como produto intermediário (insumo) essencial ao processo produtivo. Uma vez que o material foi reclassificado como insumo, a base legal para a exigência do DIFAL é afastada. Infração 4 insubsistente. Não acolhida a nulidade arguida. Indeferido o pedido de realização de perícia. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 1ª JJF Nº 0051-01/23-VD, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 22/12/2022, formaliza a

exigência de crédito tributário de valor histórico de R\$ 79.572,39, em razão do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS, abaixo transcritas.

**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%.

A 1ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 11/04/2023 e julgou o Auto de Infração Procedente por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

#### **“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. Constatado 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 n°. 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 fósfil.

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 N°. 0065-01/22 VD e JJF N°. 0043-01/22, cujas decisões foram pela procedência, sendo que a Segunda Instância deste CONSEF, manteve a decisão proferida no Acórdão JJF N°. 0065-01/22 VD conforme o Acórdão CJF N° 0347-12/22.

A título ilustrativo, cabe invocar e reproduzir excertos do voto proferido pelo ilustre Conselheiro/Relator no referido Acórdão CJF N° 0347-12/22, que manteve a decisão proferida por esta Junta de Julgamento Fiscal no Acórdão JJF N°. 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 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 completção não há crédito a ser utilizado.

A partir da produção, deve ser analisado se o material é consumido imediata e integralmente em contato com o produto, de forma a ser classificado como produto intermediário, para que possa ter direito ao crédito.

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

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 I 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 Nº 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, ressaltando 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.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, mediante o qual requer a seja declarada a nulidade do Acórdão lavrado, ora recorrido, que efetivamente não determinou a realização da perícia técnico-contábil requerida pelo Contribuinte em 1ª Instância Administrativa (sequer de diligência), decisão esta que acabou por romper os ditames constitucionais encontrados no art. 5º, LIV, LV da Constituição Federal de 1988, na medida em que, ante clara complexa matéria dos presentes autos.

Afirma que a o que pretende iniciar um procedimento apto a gerar título líquido, certo e exigível, o Auto de Infração é lacônico, incerto e subjetivo, e por certo acarretará reconhecimento judicial de nulidade do título por ausência de liquidez.

Aduz garantir o direito líquido e certo do contribuinte de ver respeitados, em toda a sua extensão e com os meios que lhe são inerentes, o contraditório e a ampla defesa.

Reforça que as diligências servem de base para apreciação dos Julgadores Administrativos como para eventual futura apreciação pelo Poder Judiciário.

Alega que pretende demonstrar que não há razão alguma na autuação, e comprovar com efetividade o direito da PETROBRÁS.

Explica, antes de adentrar o mérito da autuação, impende assinalar que o autuado não se trata de uma filial pertencente à PETROBRÁS, mas sim de um consórcio, denominado BCAM 40 – Campo Manati (Inscrição Municipal 068.079.716), formado pelos seguintes consorciados:

- (i) PETROBRAS (CNPJ nº 33.000.167/0001-01): 35%
- (ii) QUEIROZ GALVÃO (CNPJ 11.253.257/0001-71): 45%
- (iii) GEOPARK BRASIL (CNPJ 17.572.061/0001-26): 10%
- (iv) BRASOIL MANATI (CNPJ 08.845.534/0001-20): 10%

E conclui afirmado que a formação de um consórcio não tem o condão de criar uma pessoa jurídica (isto é, um novo sujeito de direitos e obrigações), tampouco de constituir um estabelecimento (isto é, um conjunto de bens para a exploração de uma atividade econômica), como se depreende do art. 278, § 1º da Lei Federal nº 6.404/76, a natureza jurídica do consórcio é de contrato entre pessoas distintas para a exploração de um empreendimento.

Traz informações em relação ao aproveitamento de crédito de ICMS, os Pareceres nºs 14.278/2013 e 34.938/2016, conforme abaixo transcrito um dos Pareceres.

**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.*

E complementa que, ao contrário do que restou indicado no Acórdão ora recorrido, não houve a “utilização do crédito de ICMS” no CNPJ nº 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.

No mérito aduz que as Infrações não procedem e discorre sobre a atividade fim a PETROBRÁS e transcreve a Lei nº 9.478/1997. Transcreve também art. 2º da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76).

E não há de se olvidar que uma pessoa jurídica de qualquer natureza jurídica pode ter uma ou várias atividades econômicas, derivadas ou não da atividade principal.

Recorda que, no caso da PETROBRÁS, a sua atividade fim está legalmente estipulada no art. 61 da Lei do Petróleo (Lei nº 9.478/1997).

O Autuado frisa que a PETROBRÁS classificou as aludidas mercadorias como insumos, por estarem vinculadas a atividade fim da Empresa. Afirmar que as mesmas são imprescindíveis para a consecução das finalidades da atividade industrial desenvolvida por esta Contribuinte.

Observa que o entendimento exposto tanto 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.

Esclarece também que os bens constantes das notas fiscais auditadas além de serem verdadeiramente insumos, são todos afeitos à atividade do estabelecimento. Aduz que pretender, como faz o Fisco de maneira simples, que tais bens não gerem o direito ao respectivo crédito do ICMS é afrontar a norma constante na Lei Kandir, que expressamente autoriza tal procedimento, e com muito mais robustez, o tratamento constitucional dado à matéria pelo art. 155, II, § 2º, I da CF/1988, com o complemento dos arts. 19 e 20 da LC 87/1996, rompendo a não cumulatividade.

Explica que a cadeia de suprimento de petróleo e gás é tradicionalmente composta por três grandes etapas, designadas por upstream, midstream, downstream. 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).

E afirma que os insumos objeto da autuação foram aplicados no processo produtivo da Companhia (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”. Ou seja, foram utilizados na atividade-fim da Companhia. E transcreve diversos julgados sobre o tema.

O Autuante observa 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 e reitera que os itens autuados são inerentes a atividade fim da empresa.

Com relação as infrações 02, 03, 04 registra 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 qual passou a considerar para o ICMS-DIFAL a metodologia do cálculo “por dentro, cujo valor imputado pelo contribuinte compõe sua própria base de cálculo.

E afirma que diante do citado acima que verificou que há equívocos no cálculo do ICMS/DIFAL realizado pela SEFAZ/BA, o que torna esta infração improcedente.

Afirma ainda que a Gerência Especializada da Autuada 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 da SEFAZ-BA 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.

Aduz que o Autuante não considerou o fato de que há notas fiscais que possuem benefícios fiscais de redução de base de cálculo, conforme NCM's registrados nos dados adicionais, baseados no Convênio ICMS 52/1991 de 26/09/1991, prorrogado até 30/04/2024, conforme Convênio ICMS 178/2021.

E diz que *“Neste sentido, facilmente observa-se que os NCM's que constam das Notas Fiscais autuadas estão relacionados no Anexo 1, fazendo jus a redução da base de cálculo regulada no referido Convênio ICMS 52/1991”*.

Os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, por unanimidade, converteram o julgamento do processo em diligência à Procuradoria Geral do Estado (PGE/PROFIS), para que se pronuncie sobre o enquadramento dos bens e/ou mercadorias objeto do lançamento como produtos intermediários ou não, à luz do atual entendimento da jurisprudência.

A PGE esclarece que a nova orientação do STJ superou a divergência anterior entre a 1ª e a 2ª Turma do tribunal, fixando que o crédito de ICMS sobre “produtos intermediários” é cabível quando preenchidos cumulativamente os seguintes requisitos:

- Os produtos são empregados no processo produtivo.
- Os produtos são consumidos ou desgastados neste processo, ainda que de forma gradativa.
- Fica comprovada a necessidade e a essencialidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, atrelada ao processo produtivo.
- O direito ao crédito não se restringe a produtos que integram ou entram em contato direto com o produto final.

Apesar de delinear os critérios jurídicos, a PGE concluiu que não possui competência técnica para afirmar se os bens específicos objeto do lançamento se enquadram em tais requisitos, por entender que essa análise perpassa pelo exame detalhado do processo fabril da empresa, sendo um posicionamento de mérito.

Em manifestação datada de 28 de maio de 2025, a Petróleo Brasileiro S/A - PETROBRÁS apresentou sua defesa ao Conselho de Fazenda Estadual da Bahia (CONSEF) referente ao Auto de Infração nº 269139.0013/22-9. A companhia sustenta que sua conduta está em plena conformidade com a legislação vigente, notadamente a Constituição Federal de 1988, a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir) e o Regulamento do ICMS da Bahia (RICMS/BA). A defesa se alinha ao que a empresa descreve como tratamento jurisprudencial histórico e pacífico dos tribunais brasileiros sobre o tema.

A PETROBRAS argumenta que, a partir da vigência da Lei Kandir, os bens classificados como ativo permanente ou produtos intermediários, que são imprescindíveis e diretamente atrelados à atividade-fim do estabelecimento, passaram a gerar direito ao crédito de ICMS. Para reforçar seu ponto de vista, a empresa cita jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça (STJ), como o caso de uma empresa de transporte fluvial onde combustíveis e lubrificantes foram reconhecidos como insumos necessários à prestação do serviço, e não como simples bens de uso e consumo. A Petrobras traça um paralelo com sua própria operação, afirmando que as mercadorias em questão integram seu processo produtivo.

A defesa também se ampara na própria legislação baiana, destacando os artigos 310 e 312 do RICMS/BA. A empresa interpreta que esses dispositivos somente vedam ou exigem o estorno do crédito quando a mercadoria é “utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento”. Como os

bens em questão estão diretamente vinculados à sua atividade-fim, a PETROBRÁS alega que a apropriação do crédito é legítima.

O pilar central da argumentação é o princípio constitucional da não-cumulatividade do ICMS. A Petrobras, citando doutrina e jurisprudência do STJ, defende que o direito ao creditamento é uma norma cogente e um direito subjetivo do contribuinte, essencial para evitar a oneração em cascata do imposto. Segundo a manifestação, o termo “cobrado” na Constituição deve ser entendido como “apurado”, pois a compensação se dá por meio de uma moeda escritural entre débitos e créditos, e não necessariamente pelo pagamento em dinheiro na etapa anterior.

Diante do exposto, a Petrobras conclui que não há justa causa para a autuação, uma vez que não cometeu qualquer ilícito e não gerou prejuízo ao Estado da Bahia. A empresa solicita, por fim, que o Conselho julgue o auto de infração totalmente improcedente e determine seu consequente arquivamento, por ausência de base fática e jurídica.

Registrada a presença do advogado Dr. José Marcondes Sérvulo da Nóbrega Júnior na sessão de videoconferência que exerceu o seu direito regimental de fala.

## VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela recorrente em razão do Acórdão nº 0051-01/23-VD da 1ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração em tela. O recurso é tempestivo e atende aos demais requisitos formais, razão pela qual dele conheço.

Passo à análise das questões preliminares e de mérito.

### Análise das Preliminares

#### a) Ilegitimidade Passiva

A recorrente alega sua ilegitimidade passiva, defendendo que a autuação deveria recair sobre o consórcio, e não sobre a Petrobras individualmente.

Contudo, a preliminar deve ser rejeitada. Conforme demonstrado nos autos, a Petrobras figura como líder e operadora do consórcio, tendo assumido contratualmente e perante a Secretaria da Fazenda a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais.

A própria inscrição estadual objeto da fiscalização foi aberta em nome da Petrobras para viabilizar as operações do consórcio, conforme autorizado por Regimes Especiais concedidos pelo Fisco Estadual.

Tendo a recorrente assumido expressamente tal responsabilidade, **não há que se falar em ilegitimidade para figurar no polo passivo da presente autuação.**

#### b) Constitucionalidade do ICMS DIFAL

Quanto ao questionamento da constitucionalidade do ICMS DIFAL, o STF que, por ocasião do julgamento conjunto da ADI 5.469 e do RE 1.287.019, considerou inconstitucional a cobrança do ICMS-DIFAL, antes do advento da Lei Complementar nº 190/22, somente se aplica para consumidores finais não-contribuintes, até porque o Art. 6º, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, já definia a possibilidade de atribuição de responsabilidade de exigência do ICMS-DIFAL nas operações entre contribuintes, mesmo antes da publicação da referida Lei Complementar nº 190/22.

A citada decisão foi modulada pelo STF para que tal inconstitucionalidade somente sofresse efeitos a partir de 2022, quando os fatos geradores deste Auto de Infração são referentes aos exercícios de 2020 e 2021.

Portanto, também afasto o questionamento da autuada em relação ao DIFAL.

#### c) Cerceamento de Defesa – Indeferimento do Pedido de Perícia



A recorrente argumenta, ainda, que o indeferimento do pedido de perícia técnica cerceou seu direito à ampla defesa, dada a complexidade da matéria.

A controvérsia central do presente processo é de direito, e consiste no enquadramento jurídico do conceito de “produto intermediário” à luz da legislação e da jurisprudência atual. Os autos já estão devidamente instruídos com as descrições fornecidas pela própria empresa sobre a utilização de cada material, além do parecer da PGE que delineou os critérios jurídicos aplicáveis.

Desta forma, os elementos constantes no processo são suficientes para a formação do convencimento do juízo, tornando desnecessária a produção de prova pericial, conforme o art. 147, I do RPAF, assim, fica afastada a nulidade da decisão recorrida.

Por todo o exposto, **rejeito as preliminares** arguidas.

### **Análise do Mérito**

Superadas as preliminares, a questão central reside em determinar se os materiais objeto da autuação - glosados pela fiscalização como de “uso e consumo” - podem ser classificados como **produtos intermediários** (insumos), gerando, assim, direito ao crédito de ICMS.

Adoto o entendimento atual e consolidado do Superior Tribunal de Justiça (STJ), trazido aos autos pelo parecer da PGE, que superou a visão restritiva do “crédito físico”.

O critério a ser aplicado é o da **essencialidade**, segundo o qual um bem é considerado insumo quando, mesmo não for integrado ao produto final, é **essencial e imprescindível à realização da atividade-fim** da empresa, consumindo-se ou desgastando-se neste processo.

#### **a) Infração 01: Utilização indevida de crédito fiscal**

Infração 01: Crédito indevido sobre produtos que a Petrobras classificou como insumos e os Autuantes entenderam que se tratava de uso e consumo (inibidores de corrosão, óleo diesel e nitrogênio).

A fiscalização glosou créditos de ICMS sobre a aquisição de inibidores de corrosão, óleo diesel e nitrogênio. É necessário fazer uma análise individual de cada item sob a ótica da essencialidade.

- **Inibidores de Corrosão:** A autuação glosou o crédito sobre estes produtos com base no argumento restritivo de que eles não se integram fisicamente ao produto final (o óleo ou gás). Contudo, essa visão não reflete a realidade do processo produtivo *offshore*. O material que flui dos poços não é apenas óleo, mas uma mistura multifásica agressiva de óleo, gás, água salgada e outros compostos que causam uma corrosão severa e acelerada na estrutura interna dos dutos de produção. A função do inibidor de corrosão não é uma mera manutenção preventiva de um equipamento qualquer; ele é um reagente químico **injetado diretamente no fluxo do produto** que está sendo extraído. Ao ser injetado, suas moléculas são **quimicamente consumidas e sacrificadas** ao se adsorverem na superfície do aço, criando uma película protetora que impede a destruição da tubulação. Em outras palavras, o inibidor de corrosão **se consome em contato direto com o ambiente produtivo para que a extração possa continuar**. Sem a sua aplicação contínua, o processo seria técnico e economicamente inviável, pois a falha dos dutos paralisaria a produção. **Portanto, sua utilização é uma condição sine qua non para a atividade-fim**, caracterizando-o, sem sombra de dúvidas, como um **produto intermediário essencial** ao processo de extração.
- **Óleo Diesel S500 e Óleo Diesel Marítimo:** A glosa destes combustíveis partiu da premissa de que seriam utilizados em atividades de apoio, como no transporte de pessoal e materiais por embarcações. De fato, quando aplicado a fins puramente logísticos, o diesel se classifica como material de uso e consumo. Contudo, a análise da atividade *offshore* revela uma aplicação distinta e essencial: ambos os tipos de óleo diesel são consumidos nos **geradores de grande porte instalados nas próprias plataformas para a produção de energia elétrica**. Esta energia não é uma atividade de apoio, mas a força motriz que alimenta diretamente as bombas

de extração, os compressores, as unidades de processamento primário e todos os demais equipamentos que compõem a linha de produção. Sem a queima desses combustíveis para gerar eletricidade, a atividade-fim da empresa – a extração de petróleo e gás – seria impossível. Portanto, **o óleo diesel, neste contexto, funciona como matéria-prima para a geração de um insumo essencial (energia), sendo seu consumo diretamente atrelado e indispensável ao processo produtivo.**

- **Nitrogênio:** A fiscalização glosou o crédito por entender que o nitrogênio era usado em funções de manutenção e segurança, como purga e inertização de equipamentos. Embora essas aplicações existam e se caracterizem como uso e consumo, a análise técnica revela que o nitrogênio possui uma função direta e essencial na atividade-fim da empresa: **a injeção em poços para recuperação avançada de petróleo.** Nessa aplicação, o gás é integralmente consumido ao ser injetado diretamente no reservatório para aumentar a pressão e forçar o deslocamento dos hidrocarbonetos, viabilizando e otimizando a extração. **Trata-se de uma aplicação que interfere diretamente na obtenção do produto final, sendo, portanto, um insumo imprescindível ao processo produtivo.**

Todos os materiais listados acima são, portanto, essenciais à atividade produtiva da recorrente, enquadrando-se no conceito de produto intermediário. O aproveitamento do crédito fiscal foi legítimo. Por consequência, a **Infração 01 é improcedente.**

#### **b) Análise das Infrações 2 e 3 (DIFAL)**

No tocante às infrações 02 e 03, o impugnante alega a existência de equívocos no cálculo do ICMS-DIFAL realizado pela fiscalização, citando a metodologia de “cálculo por dentro”, a desconsideração de notas de fornecedores do Simples Nacional e a não aplicação de benefícios de redução de base de cálculo do Convênio ICMS 52/91.

Contudo, as alegações são genéricas e desprovidas de comprovação material. O recorrente não identificou uma única nota fiscal que pudesse corroborar seus argumentos sobre erros de cálculo ou tratamento inadequado de fornecedores do Simples Nacional. A defesa se limita a afirmar a existência de erros, sem, contudo, demonstrá-los de forma concreta, o que impede a desconstituição do trabalho fiscal.

Ademais, a fiscalização demonstrou ter agido corretamente.

Quanto à Infração 02 (DIFAL Ativo Fixo), foi verificado que as mercadorias discriminadas nas notas fiscais arroladas não continham os mesmos códigos NCMs descritos no Anexo I do referido Convênio ICMS 52/91, afastando o direito ao benefício.

Já em relação à Infração 03 (DIFAL Consumo), os autuantes consideraram as mercadorias que constam no Anexo 1 do citado convênio e efetuaram os cálculos observando a devida redução da base de cálculo.

Diante da ausência de provas que sustentem as alegações do contribuinte e dos esclarecimentos prestados pela fiscalização, não há como acolher a argumentação da defesa. Desta forma, as **Infrações 02 e 03 são subsistentes e procedentes.**

#### **Da infração 04.**

Esta infração exige o DIFAL sobre a aquisição interestadual de inibidor de corrosão, classificado pela fiscalização como material de uso/consumo. Conforme já analisado no mérito da Infração 01, o inibidor de corrosão, no contexto da atividade da recorrente, qualifica-se como produto intermediário (insumo) essencial ao processo produtivo. Uma vez que o material foi reclassificado como insumo, a base legal para a exigência do DIFAL é afastada. Sendo assim, a Infração 04 é improcedente.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reformar a decisão recorrida, julgando: IMPROCEDENTES as Infrações 01 e 04; PROCEDENTES as Infrações 02 e 03, conforme quadro abaixo:

INF	RESULTADO	VL HISTÓRICO	VL JULGADO	MULTA
01	IMPROCEDENTE/PROVIDO	24.341,07	0,00	-----
02	PROCEDENTE/N.PROVIDO	12.802,85	12.802,85	60%
03	PROCEDENTE/N.PROVIDO	38.014,63	38.014,63	60%
04	IMPROCEDENTE/PROVIDO	4.413,84	0,00	-----
<b>TOTAL</b>		<b>79.572,39</b>	<b>50.817,48</b>	

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269139.0013/22-9, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 50.817,48**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, incisos II, “f” e VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 24 de setembro de 2025.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

RAFAEL BENJAMIN TOMÉ ARRUTY – RELATOR

LEILA VON SOHSTEN RAMALHO - REPR DA PGE/PROFIS