

A. I. N° - 269139,0021/23-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCO AURÉLIO PAUL CRUZ e JOSÉ ELMANO TAVARES LINS
ORIGEM - SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 06/08/2025

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO JJF Nº 0160-06/25-VD**

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS/MATERIAIS PARA O ATIVO FIXO E/OU CONSUMO. Ante o novo entendimento firmado pela 1ª Seção do STJ quando do julgamento do EREsp 1.775.781/SP, que unificou a abordagem do tema, segundo o qual o critério a ser utilizado é o da essencialidade do uso no processo da empresa, os produtos autuados (fluido hidráulico e inibidor de corrosão) devem ser excluídos da autuação. Negado o pleito para realização de perícia. Não acolhidas as questões postas a título de preliminar. Auto de Infração **IMPROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 24 de julho de 2023 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$ 70.123,56, além de multa de 60%, pela constatação das infrações:

Infração 01. 001.002.002. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, no montante de R\$ 25.023,92, nos meses de abril, outubro e dezembro de 2022.

Informam os autuantes: *“Utilizou crédito fiscal de ICMS nas aquisições de inibidores de corrosão e fluido hidráulico, que são materiais de consumo”.*

Infração 02. 006.001.001. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de abril, outubro e dezembro de 2022. Totaliza a infração R\$ 45.099,63.

Consta a seguinte **informação complementar** dos autuantes na descrição da infração: *“Refere-se ao DIFAL do material de consumo, adquirido de outros fornecedores com apropriação de crédito de ICMS”.*

A autuada, por advogado devidamente constituído nos termos do documento de fls. 39 a 45, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 14 a 38-v, onde argumenta, após sintetizar as infrações, que analisando os termos da autuação, como abaixo será doravante demonstrado, o Auto de Infração lavrado deverá ser anulado, com consequente determinação de arquivamento, ante a ausência de materialidade para a pretendida exação, posto que fora do âmbito de abrangência da hipótese de incidência do pretendido tributo, bem como por faltar-lhe mínima base jurídica que o sustente, principalmente considerando a não-ocorrência de qualquer infração à norma tributária estadual, sendo claro que não houve qualquer prejuízo ao erário estadual ou à fiscalização, nem houve fraude à legislação tributária estadual.

No mérito, argui ter sido autuada por alegada utilização indevida de crédito de ICMS, eis que, segundo a compreensão fiscal, os bens/produtos foram adquiridos para o uso/consumo do estabelecimento, posição que diverge daquela empregada pela ora autuada, no que se está diante

de uma lide administrativa quanto à classificação fiscal daqueles bens/produtos, e, ao assim agir, o Fisco glosa créditos que escorreitamente aproveitou, na forma da legislação aplicada.

Em termos específicos, a SEFAZ/BA alega que a PETROBRAS (filial 0068 – Consórcio Manati – Lone 4715) utilizou créditos fiscais lançados nas Escritas Fiscais Digitais – EFD, de forma indevida, por considerar as mercadorias como insumo do processo produtivo, quando a classificação correta seria aquisição para uso e consumo, segundo a compreensão fiscal, no que diverge da própria norma que trata da matéria. Ademais, pelo mesmo motivo, cobra o recolhimento de DIFAL que teria deixado de ser recolhido.

Com relação à “Infração 01”, em 17/02/2023 a Petrobras tomou ciência do Termo de Intimação Ordem de Serviço 50350122, em que a SEFAZ/BA solicitou informações sobre as etapas do processo produtivo das mercadorias autuadas, sendo que a Petrobras respondeu, através da carta externa CONTRIB/TPG/TIND/FISC-ICMSNNECO-PISCOFIN 0048/2023.

Da relação de Notas Fiscais constantes do Auto de Infração, constata que todas tiveram efetivamente o crédito fiscal registrado nos livros de apuração dos meses relacionados nos arquivos em anexos, devido ao entendimento de que as mercadorias relacionadas tratavam-se de insumos do processo produtivo, às quais apresenta laudos técnicos ou relatórios técnicos que caracterizam os produtos como essenciais ao processo produtivo de exploração/produção de gás e óleo.

Pelos motivos expostos, em função de tratar-se de produtos essenciais ao processo produtivo do Consórcio Manati (exploração de gás natural), entende que os créditos fiscais escriturados estão adequados a legislação em vigor.

Oportunamente, anota que as Notas Fiscais emitidas para registrar a recuperação de crédito, atendem aos requisitos do artigo 292, § 2º, I do RICMS/BA, Decreto nº 13.780/2012.

Em relação à Infração 02, a SEFAZ/BA alega que a Petrobras (filial 0068 – Consórcio Manati – Lone 4715) deixou de realizar recolhimento ou realizou recolhimento a menor de ICMS-DIFAL, decorrentes das aquisições interestaduais de mercadorias destinados ao uso e consumo e aplicação no ativo permanente do próprio estabelecimento.

Improcedem as alegações fiscais, como abaixo será demonstrado, arremata.

Diz ser cediço, de longa data, que o pano de fundo de ambas as infrações é relativo à inadvertida glosa de crédito fiscal de ICMS, na medida em que a Fiscalização simplesmente discorda da classificação fiscal empregada pela autuada, esta sim que segue a lei.

Destaca que da relação de Notas Fiscais constante do Auto de Infração, constatou que todas tiveram efetivamente o crédito fiscal registrado nos livros de apuração dos meses relacionados nos arquivos em anexos, devido ao escorreito entendimento de que as mercadorias relacionadas, eis que se tratam de insumos do processo produtivo, essenciais ao processo de exploração/produção de gás e óleo, no que se tem perfeitamente observado o requisito legal que autoriza o aproveitamento dos créditos, no particular.

Junta, na presente oportunidade, laudos técnicos ou relatórios técnicos que caracterizam os produtos como essenciais ao processo produtivo, ratificando a compreensão e classificação utilizada.

Ademais, registra que segundo a Lei das S/A (Lei nº 6.404/76), o consórcio em questão, ora faticamente autuado, não tem personalidade jurídica própria. Portanto, em regra, o consórcio não pode ser qualificado como contribuinte do ICMS. Assim, designa-se como tal, cada pessoa jurídica consorciada individualmente considerada, no que se vislumbra inclusive, a ilegitimidade do Consórcio autuado.

Fala possuir a empresa como objeto a pesquisa, a lavra, a refinação, o processamento e o comércio de petróleo proveniente de poço, de xisto ou de outras rochas, de seus derivados, de gás

natural e de outros hidrocarbonetos fluidos, além das atividades vinculadas a energia, podendo promover a pesquisa, o desenvolvimento, a produção e a comercialização de todas as formas de energia, bem como quaisquer outras atividades correlatas ou afins, de modo que os bens listados no rol da autuação são todos essenciais neste processo produtivo, assim entendidos como empregados na consecução de seu objeto social e atividade fim, no que se tem a norma que garante o direito ao crédito.

Assevera que o direito ao crédito do ICMS na aquisição de insumos pelo contribuinte está relacionado à utilização dos bens na sua atividade fim, materializada em seu objeto social, ou seja, sua efetiva utilização na produção e comercialização de mercadorias ou prestação de serviços sujeitos à tributação do ICMS (tem-se diversos precedentes do STJ, julgados posteriores à Lei Complementar nº 87/96, que ratificam a nova ordem legal - posterior ao Convênio ICMS 66/88, que consagra o direito ao crédito do ICMS conforme a essencialidade do bem e sua aplicação na atividade fim do contribuinte).

Argui ser o direito ao crédito fiscal de insumos tema crítico na relação entre o Fisco e o Contribuinte. De um lado, os Estados concentram a fiscalização na tentativa de classificar cegamente os bens na condição de material para uso ou consumo do estabelecimento, ou descaracterização dos mesmos enquanto insumos, com o exercício do direito à apropriação do crédito postergado para 01/01/2033 no caso de uso/consumo.

Por outro lado, os contribuintes procuram assegurar o seu legal direito a crédito, com base na lei e jurisprudência uniforme, subsidiado por robusto conjunto probatório, *ex vi* de essencial perícia a ser realizada.

Frisa ser a tomada de crédito regradada unicamente pela lei!

Reputa necessário observar que o critério legal para que o contribuinte possa usufruir do crédito do ICMS é referir-se às aquisições destinadas e utilizadas na atividade-fim do estabelecimento (na verdade, a indicação normativa é não ser alheio), e isto foi devidamente observado pela autuada, no que se tem por legítimos os créditos que o Fisco inadvertidamente pretende glosar.

Considera que apenas essas explicações são suficientes para o completo afastamento das supostas infrações lançadas por esta SEFAZ-BA, contudo, para fins de completude, necessário ainda traçar as linhas doravante que demonstram a plena legalidade jurídica dos créditos tomados, senão vejamos.

Como questão preliminar, assinala não se tratar de uma filial pertencente à PETROBRAS, mas sim de um consórcio, denominado “BCAM 40 – Campo Manati (Inscrição Municipal 068.079.716)”, formado pelos seguintes consorciados:

- PETROBRAS (CNPJ 33.000.167/0001-01): 35%
- QUEIROZ GALVÃO (CNPJ 11.253.257/0001-71): 45%;
- GEOPARK BRASIL (CNPJ 17.572.061/0001-26): 10%
- BRASOIL MANATI (CNPJ 08.845.534/0001-20): 10%.

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

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

Não por outro motivo, a SEFAZ/BA, reconhecendo a natureza especial do Consórcio BCAM 40 –

Campo Manati, concedeu um regime jurídico especial com a finalidade de operacionalizar as obrigações fiscais: de 01/01/2015 a 30/6/2015, o Parecer nº 14.278/2013, oriundo do Processo nº 025313/2013-0; de 01/07/2015 a 31/12/2015, o Parecer nº 34.938/2016, oriundo do Processo nº 167931/2015-5, sendo os referenciados documentos oriundos desta própria SEFAZ-BA.

Em relação ao aproveitamento de crédito de ICMS, os Pareceres nºs 14.278/2013 e 34.938/2016 possuem redações idênticas, cujo teor transcreve.

Ou seja: a utilização de crédito fiscal de ICMS não é realizada pelo consórcio, tampouco, integralmente, pela PETROBRAS.

Esclarece que os créditos fiscais de ICMS escriturados pelo consórcio são distribuídos proporcionalmente entre os seus participantes, sendo que tais saldos repercutirão na apuração do ICMS de cada uma das sociedades empresariais consorciadas.

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

Assevera terem sido os créditos fiscais do ICMS 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.

Destaca uma vez mais ocorrer o aproveitamento dos créditos de ICMS nas empresas consorciadas, respeitados os percentuais de participação no consórcio. Esse aproveitamento ocorre por meio da escrituração de Notas Fiscais de transferência de créditos do ICMS, Nota Fiscal de entrada pelas empresas consorciadas, na proporção de sua participação no consórcio.

Pelo exposto, garante que o Consórcio BCAM-40 não efetuou o ato material de “utilizar crédito de ICMS” sob o qual repousa a autuação, tampouco a PETROBRAS se creditou dos valores imputados no Auto de Infração.

Ante a evidente ilegitimidade passiva, requer a declaração de nulidade da presente autuação.

Aborda a seguir que a atividade-fim da PETROBRAS está intrinsecamente atrelada ao que está disposto na lei, sendo patente que, no âmbito da indústria do petróleo, inúmeras atividades são gregárias ao processo industrial encontrando fundamento de validade nas definições constantes da Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo), transcrita em seu artigo 6º, incisos V e XV, XVI, XVII e XIX.

Assegura que jamais se pode considerar como alheios à atividade fim da empresa, aquilo que o Fisco quer que seja, sob pena de ferir de morte conceitos legais acima indicados.

Registra que a Lei nº 2.004/1953, que criou a PETROBRAS, e dispôs, à época, sobre a política nacional do petróleo e do Conselho Nacional do Petróleo, já indicava, em seus artigos 5º e 6º, copiados, e esta é a lei, e disso não se pode olvidar, conclui.

Assim, considerando o fato de que a Lei Complementar, vigente há mais 25 anos, estabelece que o direito de o Contribuinte utilizar créditos de ICMS está apenas vinculado à aquisição de bens e mercadorias a serem utilizadas na atividade fim do estabelecimento (artigos 20 e 21, da referenciada Lei), tem como clara e inexoravelmente demonstrada a legitimidade dos créditos aproveitados, no caso concreto, onde todos os bens que constam do rol da autuação são efetivamente utilizados na atividade fim da autuada.

Ressalta que tais aquisições realizadas não se referem à exceção do art. 20, § 1º da LC 87, na medida em que foram, de fato, utilizados na sua atividade fim (que advém da Lei nº 9.478/97, como já visto).

Reproduz o teor do artigo 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, arrematando que os referidos bens, em verdade, não podem ser considerados alheios à atividade fim do estabelecimento, pois representam etapas indissociáveis do processo industrial de produção e refino do petróleo.

Assim, de logo considera demonstrada a ausência absoluta de base jurídica que aproveite o Auto de Infração ora combatido, principalmente quando a norma vincula o aproveitamento de créditos legalmente constituídos unicamente à sua vinculação à atividade fim do estabelecimento, devendo o Auto de Infração lavrado ser julgado improcedente, com a consequente determinação de seu arquivamento.

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

Copia, a seguir, o artigo 2º, §§ 1º e 2º da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76), registrando que o princípio tributário da estrita legalidade, na melhor forma disposta no artigo 5º, II, e 150, I, ambos da Constituição Federal de 1988, este último tratando com especificidade as exações tributárias.

Destaca de que no direito brasileiro, o Princípio da Legalidade deve ser entendido como uma relação de conformidade com a lei em sentido formal, ato oriundo do órgão que detém a competência constitucional para legislar e revestido da forma estabelecida para as leis, e não só em sentido material, como regra de comportamento genérica e coativa.

Certamente, o princípio da tipificação tributária conduz todos à certeza e à segurança de que a tributação só terá seu conteúdo especificado por lei, em seu sentido formal (instrumento normativo proveniente do poder legislativo) e material (norma jurídica geral, impessoal, abstrata e compulsória), obstando interferências ocasionais e contingenciais tanto da parte do administrador quanto da parte do juiz, conclui.

Traz ensinamento Roque Carrazza, neste sentido.

Assim sendo, recorda que para a instituição de qualquer tributo, é preciso que a lei, compreendida em sentido formal, traga em seu bojo todos os critérios identificadores do fato jurídico tributário e da relação jurídica tributária, não podendo qualquer dos aspectos da regra-matriz de incidência ser introduzido por veículo diverso.

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, finaliza.

Lembra que, no seu caso, a sua atividade fim está legalmente estipulada no artigo 61 da Lei do Petróleo (Lei nº 9.478/1997), com complementação contida no artigo 3º, do seu Estatuto Social, reproduzidos.

Repisa que a atividade fim da empresa engloba todas as atividades relacionadas à Indústria do Petróleo, desde a pesquisa de campos de petróleo e gás (localização dos campos), exploração (avaliação e identificação dos poços), lavra e produção (representando a fase final da operação em contexto do desenvolvimento do poço e da estrita extração do petróleo e gás antes identificados), e suas respectivas atividades intrinsecamente relacionadas, na forma da lei!

Portanto, também por esse motivo, o Auto de Infração já nasceu *contra legem*, finaliza.

Ademais, necessário ainda frisar que classificou as aludidas mercadorias como insumos, pois é isso que elas são, na medida em que estão atreladas à atividade-fim desta Empresa, imprescindíveis para a consecução das finalidades da atividade industrial desenvolvida pelo contribuinte.

Esclarece também que os bens constantes das Notas Fiscais auditadas além de serem verdadeiramente insumos, são todos afeitos à atividade do estabelecimento, de modo 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 artigo 155, II, § 2º, I, da CF/1988, com o complemento dos artigos 19 e 20 da LC 87/1996, rompendo a não cumulatividade.

Invoca doutrina de Geraldo Ataliba e Cléber Giardino e também de Sacha Calmon Navarro Coêlho, em suporte de seus argumentos.

Aponta que o Fisco, no entanto, procura extrapolar as restrições de crédito para além da própria norma que invoca. Primeiro, sem maiores explicações, infere que certos bens utilizados na atividade-fim da PETROBRAS simplesmente não o seriam, o que não transparece a verdade visto que são, sim, bens que se veem utilizados no universo que compõe a sua atividade fim.

Observa também 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, como há de ser demonstrado através de perícia a ser realizada, de logo requerida, para observar que os bens são inerentes ao processo produtivo da PETROBRAS e à consecução do objeto social (leia-se, da atividade-fim) desta Companhia, com o seu respectivo crédito tributário.

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

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

Analisa a seguir, o princípio constitucional da não cumulatividade, a respeito do fato de a interpretação de qualquer texto positivo, de conteúdo normativo, deve partir, é certo, da sua literalidade (significação), mas nesta não se pode apenas fixar, pois interpretar é exumar o sentido da norma subjacente na letra da lei, o que somente se pode conseguir pela transformação do texto literal em linguagem técnica apta à revelação do real conteúdo normativo que ela expressa, ou que a ela possa se atribuir.

Assim, tem que a matéria tratada na apreciada norma é pertinente a um princípio constitucional relativo ao ICMS, que é o da não-cumulatividade, sendo daí decorrente o direito ao creditamento, sob pena de afastar-se a neutralidade do imposto na cadeia produtiva, eis que tal princípio é devidamente observado e obtido através da compensação dos créditos resultantes das operações relativas à circulação de mercadorias adquiridas, com os débitos resultantes das operações relativas à circulação de mercadorias alienadas (artigo 155, § 2º, II, CF/1988), sem se olvidar, por óbvio, que a não-cumulatividade não funciona, como possa parecer, mediante compensação de imposto com imposto, mas sim de operação com operação, conforme doutrina de José Eduardo Soares de Melo, copiada em trecho.

Ademais, registra também que a CF/1988 estabeleceu algumas exceções ao crédito tributário (a exemplo de saídas imunes ou isentas), mas que, ao que importa ao caso concreto, em nada toca à espécie de mercadoria adquirida, nem no que concerne à sua durabilidade, consumo ou integração ao produto final, nem distinguindo “atividade-meio” de “atividade-fim” (o que não pode é ser alheio à atividade).

Ainda se reportando à doutrina, esta se insurge contra as restrições opostas em legislação infraconstitucional ao princípio da não-cumulatividade, trazendo, mais uma vez, texto de Roque Antônio Carrazza.

Diz se constituir, assim, grave equívoco supor que a Constituição Federal autorize o legislador infraconstitucional ou o administrador, conforme as conveniências e os interesses arrecadatários do Fisco, a estornar ou reduzir créditos relativos a operações anteriores tributadas, ou mesmo fazer surgir obrigação ante operação/classificação que não se coaduna com os interesses fiscais, especialmente no caso em tela, quando são todas afeitas à finalidade das atividades desta companhia.

Tem por certo que a garantia ao creditamento do ICMS na hipótese vertente, em verdade, não decorre somente do princípio da não-cumulatividade, mas sim do fato de um “insumo” não ser uma “mercadoria”, o que o retiraria, em absoluto, da própria hipótese de incidência do tributo em tela.

Lembra que LC 87/96, em seu artigo 20, que apenas repetiu o tratamento constitucional da matéria, dispõe sobre o creditamento de mercadorias entradas no estabelecimento, nelas incluídos os insumos ao processo produtivo, as mercadorias destinadas ao uso ou consumo ou ao ativo permanente.

No mesmo sentido, traz remissão textual ao magistério de Rubens Miranda de Carvalho.

Nota, ainda, que o artigo 155, § 2º, XII da CF/88, atribui à lei complementar o trabalho de “disciplinar o regime de compensação do imposto”, mas há que se entender que essa atribuição consiste na disposição de regras que possibilitem a operacionalização do creditamento, desonerando o processo produtivo, a fim de que o ICMS recaia efetivamente sobre o consumo.

Copiando o artigo 19 da Lei Complementar nº 87/96, fala que os princípios constitucionais, em sua origem, representam decisões políticas adotadas pelo legislador constitucional, que as normatiza, fazendo-as ingressar no mundo jurídico, determinando, essas normas-princípios, direções que não podem ser desconsideradas pelas normas infraconstitucionais (leis complementares, leis ordinárias, decretos, etc.) sob pena de sua absoluta invalidez. A regra em consideração apresenta a natureza das “normas de estrutura”, quais sejam aquelas que ditam a competência para a edição de outras normas, ditas “de comportamento”, fixando ao mesmo tempo os seus limites.

Na verdade, as limitações que a Constituição estabelece ao creditamento são apenas aquelas do inciso II, do § 2º do artigo 155 (isenção e não-incidência), afora, é óbvio, a limitação ontológica que é implicada pela natureza de mercadoria do bem adquirido, arremata.

Recorda ser mercadoria espécie do gênero bem, sendo que mercadoria é signo integrante da figura constitucionalmente eleita como regra-matriz da incidência do ICMS, qual seja, a da ocorrência de uma operação relativa à circulação de mercadoria, como fato futuro que torne concreta a hipótese fática enunciada no texto constitucional.

Reputa claro que darão direito ao crédito as mercadorias adquiridas como insumos pelo contribuinte, o que exclui quaisquer outros bens que o contribuinte possa adquirir, tais como direitos intelectuais, ações ou quotas de capital de outras empresas, etc. simplesmente por não constituírem mercadorias e, não o sendo, não podem ser objeto de operações relativas à circulação de mercadorias, que, como dito, são a hipótese de incidência do ICMS.

Entretanto, diz ser o inverso decorrente do enunciado lógico, qual seja, o de que todas as mercadorias adquiridas e entradas no estabelecimento, desde que resultantes de operações e ainda que posteriormente utilizadas em sua atividade fim, dão ao contribuinte o direito ao crédito do ICMS destacado nas competentes Notas Fiscais.

Marco Aurélio Greco, é citado em trecho, para registrando, mais uma vez, que o legislador constitucional tratou de forma abrangente o tema da não-cumulatividade, restringindo-o de forma específica e expressamente, havendo que se considerar a regra do artigo 155, § 2º, I, como norma de eficácia plena e aplicabilidade imediata, materializadora de um princípio.

De igual modo, Aroldo Gomes Mattos é lembrado em escólio doutrinário.

Assegura que a norma constitucional não faz essa distinção, o que significa que a sua autorização ao creditamento foi ampla, fazendo concluir que a Lei Complementar não pode restringir o direito amplamente conferido pela Constituição, como o fez no § 1º, do artigo 20, sob pena de estar exacerbando o princípio da legalidade estrita (artigo 5º, inciso II da Carta Magna).

Assim, do mesmo modo e por tudo quanto aqui foi reportado, repisa não poder concordar com o posicionamento do Auto de Infração, quando este pretende excluir do direito ao crédito as mercadorias/bens que são intrinsecamente atreladas à atividade-fim da empresa autuada (e o são mesmo de forma direta) e para atendimento às atividades da companhia.

Garante ser cediço, que um dos princípios que lastreiam o direito tributário é o da verdade material, e não apenas a formal, sendo objetivo, do Procedimento Administrativo Fiscal, efetuar a busca da realidade fática para fins de aplicação da norma abstrata ao caso concreto, trazendo a respeito lição de Hugo de Brito Machado Segundo.

Considerando a questão ora apresentada, necessário pontuar, ainda que não seja uma novidade, que o ICMS é um imposto necessariamente vinculado ao princípio da não-cumulatividade fixado pelo artigo 155 § 2º, inciso I da Constituição Federal, e na linha do que dispõe a Lei Complementar nº 87/1996 (artigo 20, §§ 1º e 2º).

Tratando da matéria, colhe nas palavras de Júlio de Castilho Ferreira (texto transcrito), lembrado por Aroldo Gomes de Mattos, que o princípio da não-cumulatividade (para o qual, não obstante, o autor lista diversas “exceções”) baseia-se no critério do *tax on tax* (imposto-contra-imposto) e não mais no critério do *basis on basis* (base-contra-base), para inferir que, por conta disso, os créditos deveriam ser aproveitados integralmente.

Em toada de crítica semelhante, lembra dos pensamentos de Misabel Abreu Machado Derzi, José Eduardo Soares de Melo, dentre outros.

Registra ainda o precedente em excelente formulação jurisprudencial, que identifica os contornos gerais da chamada “regra-matriz do direito de crédito”, quando do julgamento do AgRg no REsp 1065234/RS, Relator Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, julgado em 15/06/2010, DJe 01/07/2010, reproduzido parcialmente.

Com essas premissas inafastáveis, tem que os créditos de ICMS tomados no que se refere aos bens utilizados na consecução da atividade fim da autuada, não apenas possui fiel embasamento constitucional e legal acima indicados, mas também no próprio RICMS estadual, sendo a sua escoreita compreensão e observação necessárias para o deslinde do caso concreto, no que se registra o RICMS/BA que permite o crédito quando o bem é destinado à atividade fim do estabelecimento, como se dá no caso concreto, mencionando e transcrevendo o teor de seus artigos 310, inciso IX e 312, inciso III.

Aduz ser o crédito dado feito em relação a tudo relacionado a mercadorias, não admitindo, tão somente se for alheio à atividade fim, e aqui a condição legal, com base em prova em contrário (ônus fiscal, da qual em nenhum momento se desincumbiu) e na realidade, o dispositivo se amolda adequadamente à classificação utilizada pela autuada, com o consequente inafastável direito de crédito de ICMS, na medida em que diretamente vinculados a sua atividade fim estabelecida em lei federal.

Analisando especificamente os insumos participantes da cadeia de suprimento de petróleo e gás, pontua ser 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).

Assegura 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 e não ao mero “uso ou consumo do estabelecimento”, tendo sido utilizados na sua atividade-fim.

Se apegar, mais uma vez, aos dos arestos colacionados, como na decisão do AgRg no AREsp 142263/MG, 2012/0021774-3, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, Data do Julgamento 19/02/2013, Data da Publicação/Fonte: DJe 26/02/2013, REsp 1175166/MG, 2010/0003748-2, Relator Ministro Herman Benjamin, Órgão Julgador Segunda Turma, Data do Julgamento 16/03/2010, Data da Publicação/Fonte DJe 26/03/2010 e RMS 32.110/PA, 2010/0081761-8, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Órgão Julgador Primeira Turma, Data do Julgamento 21/09/2010, Data da Publicação/Fonte DJe 20/10/2010, cujas Ementas traslada.

Recorda que as Ementas transcritas acima tratam de aquisição de mercadorias essenciais para sua atividade, com destaque para o fato de que toda vez que um contribuinte de ICMS adquire mercadoria essencial para o exercício de sua atividade industrial, comercial ou prestacional, mesmo que não integre o produto ou serviço final.

Conforme a jurisprudência do STJ, não sendo mais vigente o Convênio ICMS 66/88, não tem mais guarida o entendimento perfilhado pelos autuantes de que os produtos e combustíveis em apreço não dariam direito ao crédito por não serem incorporados ao produto final, copiando trecho de decisão neste sentido.

Diante de tudo o que precede, argumenta não se pode afirmar, como o Fisco o faz, que os produtos utilizados pelo autuado tiveram a finalidade de mero uso e consumo (artigo 33, I da LC 87/96), conquanto a mesma tenha ampliado a possibilidade do aproveitamento dos créditos, pois, *contrario sensu*, vedou-os somente no caso em que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, não exigindo que eles integrem o produto final (artigo 20, § 1º).

Igualmente por tais motivos, é totalmente improcedente o Auto de Infração em testilha, reforça.

Adentrando agora no conceito de insumo pelo STJ, mostra ser cediço ter a sua 1ª Seção firmado entendimento quanto ao conceito de insumo para fins tributários, *ex vi* do RESP 1.221.170, e neste sentido reproduz trecho da ementa e do voto do Relator.

Considerando se tratar de decisão proferida segundo o rito do artigo 543-C do CPC/1973 (artigos 1.036 e seguintes do CPC/2015), registra o conceito acima, que se assemelha à interpretação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais já pacificada sobre o tema, para fins de análise do presente.

Declara ter classificado tais produtos como insumo, pois é isso que é, na medida em que imprescindíveis para a consecução das finalidades da atividade fim desenvolvida, e, neste contexto, glosar créditos tomados sobre mercadorias englobadas no conceito de insumo, é afrontar a norma constante na Lei Kandir, que expressamente autoriza tal procedimento, e com muito mais robustez, o tratamento constitucional dado à matéria com o complemento dos artigos 19 e 20 da LC 87/1996, rompendo a não cumulatividade.

O Fisco, no entanto, procura extrapolar as restrições de crédito para além da própria norma que invoca, pensa. Primeiro, sem maiores explicações, infere que produtos efetivamente utilizados na atividade-fim simplesmente não o seria, o que não transparece a verdade visto que é sim mercadoria que se vê utilizada para a consecução da atividade fim, verdadeiro propósito, desta empresa.

Lembra, ainda, que a citada Lei Complementar ampliou a possibilidade de creditamento, pois fez referência apenas à vinculação dos insumos à atividade do estabelecimento, mas não à necessidade de que eles integrem o produto final (artigo 20, § 1º), como já registrado.

Observa, nessa toada, 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, como há de ser demonstrado através de perícia a ser realizada, de logo requerida, para observar que os bens são inerentes ao processo produtivo e à consecução do objeto social (leia-se, da atividade-fim) da Companhia.

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

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

Invoca, mais uma vez, o entendimento jurisprudencial predominante nos Tribunais pátrios, começando pelo STJ no RMS 32110/PA, Segunda Turma, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 21/09/2010 e REsp 1188449/MG, julgado pela Segunda Turma, em 03/08/2010, tendo como relatora a Ministra Eliana Calmon, REsp 1175166/MG, Relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado 16/03/2010, DJe 26/03/2010, AgRg no REsp 834.303/SP, Relator também o Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, julgado em 01/10/2009, DJe 09/10/2009, REsp 850362/MG, Relatora Ministra Eliana Calmon, Segunda Turma, julgado em 15/02/2007, DJ 02/03/2007 e Apelação Cível Segunda Câmara Cível 70022486849, Comarca de Porto Alegre, julgado pelo Tribunal de Justiça do Rio Grande do Sul, dentre outras. Ementas copiadas.

Com base em tudo o que está acima delineado, pode-se chegar à conclusão de que, ao contrário do que está disposto no Auto de Infração, a partir da vigência da LC 87/96, os bens classificados como ativo ou insumos 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.

Em realidade, a este compreender, a possibilidade legal abrange a integralidade de aquisições, e correlatos custos e despesas, tidas como necessárias e essenciais à atividade empresarial, sem os quais ela não conseguirá se desenvolver ou ser desempenhada adequadamente, lembrando que o aproveitamento dos créditos é direito subjetivo do contribuinte (artigo 155, II, § 2º, I da CF/1988, c/c artigos 19 e 20 da LC 87/1996).

Ou seja, entende que a autuação sofrida exorbita os estreitos limites da legalidade, visto que a norma constitucional não contém essa restrição, que tampouco aparece no sentido pretendido pelo Auto de Infração *sub oculo* nem mesmo no artigo 20, § 1º da LC 87/96, eis que jamais se pode considerar como alheios às atividades de exploração, desenvolvimento e produção na indústria de petróleo e gás, produtos e bens que estão diretamente atinentes às atividades desenvolvidas, na forma da lei.

Tem, portanto por evidente, que tais mercadorias integram sim o processo produtivo da autuada, de modo que a apropriação do crédito fiscal, no particular, possui fundamento legal, como bem demonstrado, valendo o destaque do Acórdão prolatado no Agravo em Recurso Especial nº 142.263/MG (2012/0021774-3), pelo STJ.

Sustenta que a referida decisão, com publicação do Acórdão no dia 26/02/2013, por unanimidade, fez prevalecer o entendimento já consolidado no STJ, no sentido de que a LC 87/96 ampliou a possibilidade de creditamento, não mais valendo o entendimento que existia em consonância com o antigo e ultrapassado Convênio ICMS 66/1988, como ainda querem fazer prevalecer os autuantes.

Transcreve a Ementa do mencionado Acórdão.

De igual modo, colaciona trecho do voto do Ministro Benedito Gonçalves, destacando ter sido ressaltada a evolução normativa pertinente à matéria.

Ainda no âmbito do STJ, se apoia na decisão do REsp 1.366.437/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, Primeira Turma, julgado em 03/10/2013, DJe 10/10/2013, copiada Ementa.

Com base na consolidação do entendimento da matéria no âmbito do STJ, pretende demonstrar não haver razão alguma na autuação, injustamente sofrida, levada a cabo pelo Fisco Estadual, e comprovar com efetividade o direito da autuada, no sentido de que sejam as considerações, alegações e fundamentações apresentadas devidamente conhecidas e consideradas como escorreitas, eis que de acordo com a lei atinente, de modo a julgar o Auto de Infração completamente improcedente.

Adentrando na análise da infração 02, 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 artigo 17, XI da Lei nº 7.014/1996, cujo texto reproduz, ou seja, a referida norma passou a considerar para o ICMS-DIFAL a metodologia do cálculo “por dentro”, à sabença, àquele cujo valor imputado ao contribuinte compõe sua própria base de cálculo.

Em face disso constatou que as Notas Fiscais vinculadas se referem a aquisição de materiais/mercadorias utilizadas no processo industrial do estabelecimento, o que torna esta infração improcedente.

Deste modo, com efeito, com base nesta objetiva mas precisa consolidação normativa, em inafastável subsunção à matéria e dados fáticos que constam das Notas Fiscais correlacionadas (ante o princípio da verdade material em procedimentos fiscais na seara tributária), demonstra que não há razão alguma na autuação, injustamente sofrida, levada a cabo pelo Fisco Estadual, eis que comprovado com efetividade o seu direito, no sentido de que sejam as considerações, alegações e fundamentações apresentadas devidamente conhecidas e consideradas como escorreitas, eis que de acordo com a lei atinente, de modo a julgar o Auto de Infração completamente improcedente.

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

Desse modo, antes da produção de efeitos da LC 190/2022 (que, em virtude da anterioridade anual, conforme será detalhado abaixo, deve ocorrer apenas em 2023), não há qualquer lei complementar federal regulamentando o ICMS-DIFAL, e por conseguinte, não há fundamento para a sua cobrança, arremata.

No caso, explicita que a ausência de lei complementar regulamentadora impede a exação antes de 2023, em virtude do disposto no artigo 146, inciso III, alínea “a” da CRFB/88.

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

Em outros dois precedentes do STF, julgados em conjunto mais recentemente, sendo um em controle de constitucionalidade e o outro através da sistemática da repercussão geral (Tema 1093), restou assentado *“a invalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a consumidor final não contribuinte, do diferencial de alíquota do ICMS, na forma do*

Convênio nº 93/2015, ausente lei complementar disciplinadora” (ADI 5469/DF e RE 1.287.019, tendo como redator do Acórdão o Ministro Dias Toffoli – julgado em 24/02/2021).

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

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

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

Ocorre que, no caso dos impostos discriminados na CRFB/88 (situação do ICMS), há exigência de lei complementar federal que estabeleça normas gerais com a definição dos seus respectivos fatos geradores, bases de cálculo e contribuintes.

Reproduz o artigo 146, inciso III, alínea “a” da Carta Magna, para concluir que, especificamente em relação ao ICMS, o artigo 155, § 2º, inciso XII, alíneas “a”, “b”, “c”, “d” e “i” da Carta Magna, dispõe ser necessária e edição de lei complementar federal dispondo sobre a definição dos contribuintes, substituição tributária, regime de compensação, local da ocorrência das operações, fixação da base de cálculo, entre outros pontos, conforme se nota da transcrição realizada.

Continua afirmando que nesse sentido, é a Lei Complementar Federal nº 87/96 (conhecida como Lei Kandir) que prevê as normas gerais sobre o ICMS. No entanto, na mencionada legislação, não existia, até a edição da LC 190/22, qualquer previsão do DIFAL como fato gerador (hipótese de incidência) do ICMS, nem tratando sobre seus aspectos principais.

Ao se analisar a redação da LC 87/96, antes das alterações promovidas pela LC 190/22, constata que o artigo 2º não estabelecia as hipóteses de entradas de bens de uso e consumo como hipótese de incidência do imposto no caso de contribuintes localizados em outros Estados.

O artigo 12 da LC 87/96 também não elencava o DIFAL como fato gerador. O que se verificava era apenas a previsão do inciso XIII, que considera fato gerador “*a utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente*”, não havendo previsão semelhante no que se refere à entrada de bens, finaliza.

Fala que a única referência ao DIFAL era encontrada no artigo 6º, § 1º da LC 87/96, que permitia que lei estadual atribuisse aos contribuintes do ICMS a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, inclusive no que se refere ao DIFAL (substituição tributária). Todavia, tal previsão não se mostrava suficiente para que se considerasse que a LC 87/96 estabelecia as regras gerais necessárias ao cumprimento da competência da diferença de alíquota do ICMS prevista na Constituição da República, uma vez que não delimitava todas as hipóteses de incidência do DIFAL e nem previa as bases de cálculo e contribuintes.

Sobre esse ponto, no julgamento pelo STF do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – tema 1093), o Ministro Redator, Dias Toffoli, reconheceu a ausência de qualquer disposição regulamentando o DIFAL na antiga versão da LC 87/96, conforme se observa em trecho do voto colacionado.

Corroborando seu entendimento, aduz ter o Ministro citado o parecer elaborado pelo Sacha Calmon & Misabel Derzi Consultores e Advogados, reconhecendo a impossibilidade de se extrair da CRFB/88 ou da LC 87/96 os aspectos gerais do DIFAL do ICMS, no trecho do voto adicionado.

Ainda que se considerasse a possibilidade da CRFB/88 instituir diretamente o DIFAL do ICMS (o

que não se mostra possível, pois a Constituição apenas define competências), mesmo assim a Carta Magna não prevê em seu texto todos os aspectos relacionados a sua exação, como, por exemplo: ausência da definição do aspecto temporal (momento da incidência do DIFAL); ausência de definição do sujeito passivo (se remetente ou destinatário); ausência de definição sobre a base de cálculo, entre outros pontos, sustenta.

Por outro lado, fala que a ausência de previsão do DIFAL do ICMS na anterior redação da LC 87/96 é claramente demonstrada pela edição da LC 190/2022, que, justamente, promoveu alterações na Lei Kandir com a finalidade de regulamentar o DIFAL do ICMS, em todos os seus aspectos (hipótese de incidência, base de cálculo, sujeito passivo, etc.), conforme será esclarecido em tópico específico.

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

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

Denota que conforme disposto no § 3º, os Estados só podem exercer a competência legislativa plena para atender a suas peculiaridades, isto é, para disciplinar questões específicas de sua área de atuação, o que não é o caso da regulamentação do DIFAL do ICMS.

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

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

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

Nesse sentido, invoca o entendimento do Ministro Dias Toffoli, quando do julgamento do RE 1.287.019 (Tema nº 1093 de Repercussão Geral), trecho reproduzido.

Sendo assim, por mais esse motivo, tem como demonstrada a indevida exigência do DIFAL de ICMS, apenas com a edição de lei estadual, tendo em vista que, sobre essa matéria, não possui o Estado Federado a autorização para legislar de forma plena. Além disso, a lei complementar federal que regulamentou o ICMS-DIFAL (LC 190/2022) apenas produziu seus efeitos a partir de 2023, em virtude do princípio constitucional da anterioridade anual presente no artigo 150, inciso III, alínea “b” da CRFB/88 (conforme será esclarecido em tópico específico dessa petição).

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

Nos julgamentos da ADI 5469 e do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – Tema 1093), o STF entendeu que a norma incluída pela EC 87/15 (ICMS-DIFAL para não contribuintes) previu uma nova relação

jurídica entre os Fiscos Estaduais e os sujeitos passivos, que não poderia ser exercida sem a edição de lei complementar, diante da previsão constante no artigo 146, inciso III, alínea “a”, da CRFB/88.

Nesse sentido, mostra trecho da ementa do RE 1.287.019 (Repercussão Geral – Tema 1093).

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

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

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

Portanto, em se tratando de uma nova relação jurídica (prevista expressamente pela LC 190/22), reputa imperativa a aplicação das disposições constitucionais sobre as limitações do poder de tributar, estando entre elas, o denominado macro princípio da não surpresa.

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

A doutrina denomina de macro princípio da não surpresa, pois dele derivam outros três princípios previstos na Constituição Federal: o da irretroatividade (artigo 150, III, “a”), o da anterioridade anual (art. 150, III, “b”) e da noventena (artigo 150, III, “c”).

No caso da LC 190/2022, assevera que o próprio legislador previu expressamente a aplicação da anterioridade nonagesimal (artigo 3º da LC 190/2022), devidamente copiado, o que já demonstra a intenção de se observar o macro princípio da não surpresa.

Além disso, em se tratando de ICMS, garante não haver aplicação da anterioridade nonagesimal sem a observância da anterioridade anual, conforme previsto no artigo 150, III, “b” e “c” da CRFB/88, transcrito.

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

Desse modo, esclarece que a atual sistemática da anterioridade tributária prevista na Constituição Federal consiste na combinação da anterioridade anual com a anterioridade nonagesimal. Isto é: para que a nova exação seja possível deve-se aguardar o ano seguinte ao da publicação da lei (artigo 150, inciso III, alínea “b”) e, adicionalmente, deve-se aguardar um intervalo mínimo de 90 dias entre a publicação da lei e sua vigência (artigo 150, inciso III, alínea “c”).

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

pelo STF.

Sendo assim, tendo em vista que a LC 190/2022 foi publicada no dia 05/01/2022, bem como que há expresso reconhecimento do legislador pela necessidade de tal norma respeitar a anterioridade tributária (conforme reconhecida por diversas decisões judiciais), então não há outra conclusão possível a não ser a de que deve ser respeitada a anterioridade nonagesimal e, também, a anterioridade anual para a sua produção de efeitos, ou seja, a cobrança do ICMS-DIFAL só pode ser efetivada a partir do exercício financeiro de 2023, o que leva, por decorrência lógica, à completa improcedência da autuação.

Acosta voto do Ministro Fachin no âmbito da ADI 7066, acerca da matéria em tela, além da Ementa do RE 1385852 AgR, Relator Ministro Nunes Marques, Relator para Acórdão Ministro André Mendonça, Segunda Turma, julgado em 03/04/2023, Processo Eletrônico DJe-s/n publicado em 05/06/2023.

Menciona que o voto prevalecente, do Ministro André Mendonça, destaca e refuta os argumentos fiscais que vêm sendo aventados no sentido da pretensa desnecessidade de Lei Complementar, ou que seria ela apenas enunciativa, ou que o DIFAL já subsistiria *de per se* anteriormente com base na LC 87/1996, vetustas alegações de modulação, ou quaisquer outros subterfúgios os quais, *venia concessa*, têm sido manietados para tentar subjugar os civilizatórios princípios da anterioridade anual e da legalidade (*nullum vectigal sine praevia lege*).

Defende que mesmo para consumidor-final contribuinte, há imprescindibilidade de lei complementar, e como esta só adveio no ano de 2022, logo, a se obedecer ao que determina o artigo 150, em seus incisos I e III, notadamente as alíneas “a” e “b”, da Carta Constitucional da República — para além da noventena, somente a partir de 2023 é que tal cobrança poderia ser engendrada, e todos os recolhimentos antecedentes (que não tenham eventualmente gerado aproveitamento como créditos) hão de ser restituídos.

Em suma, mesmo ao consumidor-final contribuinte, “a cobrança do diferencial de alíquota alusiva ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional 87/2015, pressupõe a edição de lei complementar veiculando normas gerais”, finaliza.

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

Nada obstante, aponta que os casos deste jaez encontram solução definitiva nos artigos 123, § 3º, 145, *caput* e 150, inciso II do RPAF, que autorizam a requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda.

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

Repisa que no caso vertente, exsurge, com força, a necessidade de serem as Notas Fiscais que acompanham o Auto de Infração devidamente periciadas para se encontrar a verdade material fiscal.

Tem que os itens selecionados foram analisados e considerados como produtos que foram empregados na atividade fim da autuada, que consta da Lei nº 9.478/97, destacando, de logo, a inerência direta ao processo produtivo e a natureza de insumo de tais bens/produtos, o que será eficaz e devidamente demonstrado quando da realização da perícia ora requerida, pelo que esta prova deverá ser deferida, por tratar-se de pleito irreprochável, devendo incidir sobre todos os itens.

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

Além disso, pontua que para 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.

Especificadamente com relação ao DIFAL, demonstra que o valor autuado não é cabível, o que igualmente justifica a realização da perícia, afinal, da ausência de liquidez e certeza defluem evidentes violações aos princípios do contraditório e da ampla defesa, já que impossibilitado o conhecimento exato pelo contribuinte da forma e dos critérios utilizados para se aferir o valor que lhe é exigido.

Considera claro é que a não realização de tal prova requerida importará em grave dano à empresa autuada, uma vez que a SEFAZ/BA pretende se creditar de valor que não faz jus, uma vez ser cediço, a ter direito à ampla defesa e ao contraditório, verdadeiras garantias constitucionais contidas no artigo 5º, incisos LIV e LV da Constituição Federal de 1988.

Frisa ser lúdimo o direito à ampla defesa, com todos os meios e recursos à mesma inerentes, mesmo no âmbito dos processos administrativos, os quais possuem um devido rito a ser seguido, devem espelhar o devido contraditório, não apenas formal (o que aqui foi igualmente ferido), mas também de cunho material, levando em consideração e efetivamente discutindo, com razoabilidade, legalidade e pertinência as razões defensivas invocadas.

Não pode, esta SEFAZ-BA, cercear a ampla defesa da ora autuada, não realizando a perícia mediante exame de todas as Notas Fiscais emitidas no exercício fiscal indicado, que evidenciaria serem corretos os dados apresentados por esta empresa, sob pena de afronta a direitos líquidos e certos alega.

Mais uma vez recorre à Constituição da República que consagrou os princípios do devido processo legal, do contraditório e da ampla defesa, também, no âmbito administrativo. A interpretação do princípio da ampla defesa visa a propiciar ao autuado a oportunidade de produzir o conjunto probatório servível para a defesa tributária, dentre as quais a perícia ou pleito de exame, reputada imprescindível para o estabelecimento da verdade real.

A Lei é o único instrumento normativo apto a estabelecer tributos e penalidades: *nullum vectigal, nulla poena sine legem*, argumenta, sendo a Lei Maior, o único instrumento apto a delimitar direitos constitucionais do contribuinte, traz a regra matriz do crédito tributário do ICMS, e esta regra foi devidamente observada.

Lembra que, no procedimento administrativo-fiscal, busca-se a verdade material, como ensina Hugo de Brito Machado Segundo em trecho doutrinário colacionado.

No processo judicial aponta vigorar o princípio da verdade formal, baseado na máxima romana de que o “*que não está nos autos não está no mundo*”. O objeto de cognição do magistrado togado cinge-se ao que as partes carregaram para o processo, estando sua liberdade de apreciação limitada ao que foi aventado pelos litigantes.

No Processo Administrativo Tributário, ao contrário, diz imperar o princípio da verdade material ou da liberdade na prova, conferindo maior elasticidade de apreciação ao julgador administrativo, que pode lançar mão de provas por ele próprio coletadas, além de ter o poder de determinar a produção de novas provas não produzidas pelas partes. Pela orientação deste princípio, o órgão administrativo de julgamento deverá buscar a verdade objetiva dos fatos, independentemente de haver sido provado ou alegado pelas partes.

Traz texto de Ana Paula de Oliveira Adriano em amparo aos argumentos postos.

Justifica esta diferença de tratamento, pelo fato de que no processo administrativo, contrariamente ao que acontece no processo judicial, está-se diante não apenas de interesses privados a reclamarem tutela estatal, senão também que o próprio interesse público está em jogo. Daí porque o julgador administrativo, exatamente em nome deste interesse, não pode basear sua cognição apenas nos fatos alegados pelos contendores.

Alia a isso a previsão contida no artigo 149, do Código Tributário Nacional, a permitir, em diversos casos, retificação de ofício pelo próprio fisco, inclusive quando ocorrer erro, e que, também no procedimento administrativo-fiscal iniciado por Auto de Infração, é o Fisco quem alega, e portanto, ao Fisco imputa-se o ônus da prova de suas alegações (o que não se faz em tempo algum até neste momento).

Sobre o ônus da prova em matéria fiscal recorre a ensinamento de Paulo de Barros Carvalho e Alexandre Henrique Salema Ferreira, confirmado pelo STJ no REsp 48516/SP, Relator Ministro Ari Pargendler, publicado em 13/10/1997, bem como decisão do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda na apreciação do Recurso 133271, Acórdão 108-07602, Relatora Ivete Malaquias Pessoa Monteiro, julgado em 05/11/2003.

Neste diapasão, não se pode olvidar, com o devido destaque, a imperiosidade da realização de diligências ou perícias necessárias à elucidação dos fatos e/ou quando não se atender aos princípios do contraditório e ampla defesa, reafirma, e a não realização da perícia, acaso não deferida, mediante exame, claramente trará prejuízos à Defesa da Autuada, que assim deixa de ver reconhecida a correção de seu próprio demonstrativo, em contraposição àquele confeccionado pelos agentes da SEFAZ/BA.

A prova pugnada nada tem de procrastinatória ou de inservível para este processo administrativo fiscal, sendo essencial para evidenciar os fatos destacados na defesa ora interposta, buscando garantir 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.

Alega dever ser deferido o pedido de perícia e/ou diligência, pois imprescindível para o deslinde da questão sob apreciação administrativa (processo fiscal), com fins, inclusive, de demonstrar que a SEFAZ/BA está comprometida com os princípios da justiça e da verdade, respeitando o contraditório não apenas formal, mas também material e garantindo a ampla defesa.

A realização da perícia pugnada, a ser efetivada através do exame de todas as Notas Fiscais emitidas, com o fito de serem esclarecidas e aferir devidamente a classificação dos bens sob análise.

Explica ainda inexistir qualquer interesse do sujeito passivo de omitir quaisquer informações relativas às Notas Fiscais emitidas e que constam do Auto de Infração. Não o fez e não o faz, se não apenas por destacar-se em seguir os princípios da legalidade e da moralidade.

Cita Lídia Maria Lopes Rodrigues Ribas, arrematando serem tais diligências que servem de base para apreciação dos Julgadores Administrativos como para eventual futura apreciação pelo Poder Judiciário, pretendendo tão somente demonstrar que não há razão alguma na autuação, injustamente sofrida, levada a cabo pelo Fisco Estadual, e comprovar com efetividade o direito da empresa autuada.

Identifica nas referenciadas Notas Fiscais emitidas pela autuada durante o exercício autuado os bens definidos como de uso/consumo ou insumos e utilizados na atividade fim desta companhia, representa elemento de fulcral importância para a real compreensão da relação ora analisada.

Neste contexto, tem percebido algumas situações que saltam os olhos, que constam do rol autuado, e que merecem a devida atenção, especialmente por que os bens listados no Auto de Infração são relacionados à atividade fim do estabelecimento, conforme preceitos da classificação fiscal pertinente, e não podem ser considerados alheios à atividade fim do estabelecimento, pois representam etapas indissociáveis do seu processo industrial.

Frisa serem essenciais para a execução do seu objeto social, por estarem ligados diretamente à atividade fim.

Assevera não poder o Fisco simplesmente olvidar do fato de que os bens utilizados para a consecução do objeto social da autuada, de forma indispensável, no que se destaca, mais uma vez, a inerência direta e indissociável à atividade fim da empresa.

Em que pese ser este um ônus do Fisco, mas em respeito ao princípio da verdade material inafastável no âmbito processual, já resguarda o seu direito fundamental de juntar *a posteriori* mais outros documentos que representam e comprovam os argumentos de defesa ora apresentados, renovando, neste toar, o requerimento de realização de perícia, com fins de correta subsunção legal da situação fática apresentada.

Lembra que 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.

E, nesta esteira, os bens objeto da autuação encontram-se inseridas na atividade fim e por se tratarem de objetos que se destinam à manutenção das atividades da Companhia, devem ser assim classificadas como insumos no seio da atividade-fim empresarial. Portanto, permitem direito ao crédito do ICMS.

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

Portanto, diante da previsão legal, considera indispensável a realização de perícia para os fins acima mencionados, a fim de que seja infirmada a acusação de que houve utilização indevida de crédito fiscal nas duas indicadas infrações, demonstrando-se, ao final, a legitimidade do seu procedimento.

Apresenta os seus quesitos (sem exclusão de quaisquer outros que se fizerem necessários ao deslinde da questão), assegurando que se reserva a indicar o seu assistente técnico no momento processualmente adequado.

Por tudo o quanto exposto, conclui restarem devidamente impugnadas as infrações de maneira específica, na forma acima.

Assim, pede a intimação da Fiscalização para apresentar informações fiscais previstas no RPAF, artigos 126 e 127), sendo concedida oportunidade para se manifestar acerca delas, se for o caso (*idem*, artigo 127, § 7º), a fim de resguardar o contraditório.

No julgamento, requer que a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedente as infrações indicadas no Auto de Infração ora combatido, já que a não as cometeu, tendo aproveitado de forma legítima o crédito fiscal de ICMS, na forma da legislação tributária, como acima delineado.

Por tudo o quanto exposto, requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de perícia contábil e técnica, reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos, bem assim de apresentar quesitação complementar, no momento em que for deferida a respectiva perícia.

Informação Fiscal prestada por um dos autuantes (fls. 64 a 69-v), após resumir a autuação e os termos defensivos, argumenta em relação a questão de ilegitimidade passiva, não proceder, ainda que segundo esse entendimento equivocadamente, nenhuma das filiais que foram constituídas no Estado da Bahia, com a finalidade do gerenciamento das operações dos consórcios elencados no Parecer 34.938/2016, as quais ficaram na qualidade de operadoras, responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais dos consórcios, nos termos deste Regime Especial, não teriam nenhuma

responsabilidade tributária com o Estado da Bahia.

E que, segundo esse entendimento equivocado, quem deveria ser autuado seriam os estabelecimentos matriz das empresas que compõem o consórcio, no caso, o consórcio BCAM 40 – Campo Manati, os quais se situam em outra unidade da federação, ou seja, a SEFAZ-BA emitiria uma Ordem de Serviço para se fiscalizar o Consórcio BCAM 40 – Campo Manati, mas a filial consórcio eleita com finalidade do gerenciamento das operações do respectivo consórcio, na Bahia, ficando ainda, na qualidade de operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos deste Regime Especial, esta filial consórcio, no caso a Inscrição Estadual 68.079.716, não teria nenhuma responsabilidade tributária para com o Estado da Bahia, mas sim, os estabelecimentos matriz que compõem o consórcio BCAM 40 – Campo Manati. Em resumo, a filial 68.079.716 teria amplos direitos de transferir créditos, visto que não poderia ser autuada, mas nenhuma obrigação sobre essas transferências de créditos, o que é incompreensível.

Além disso, como as proporções da participação de cada empresa no consórcio são diferentes, então os Autos de Infração também teriam que refletir essas diferenças. Ou seja, impraticável, garante. Por essa razão é que foram celebrados os Regimes Especiais aprovados pelo Parecer nº 34.938/2016, vigente durante a ocorrência dos fatos, para indicar como as operações realizadas pelo consórcio seriam efetuadas e quem seria o responsável tributário junto ao Estado da Bahia.

Ocorre que as próprias empresas consorciadas indicaram, através dos Regimes Especiais aprovados pelos pareceres retro mencionados, de quem era a responsabilidade tributária, pelas operações realizadas pelo consórcio BCAM 40 – Campo Manati, seria exatamente a Inscrição Estadual nº 68.079.716, ou seja, a empresa autuada.

Reproduz o teor do Parecer nº 34.938/2016, na sua Cláusula primeira, bem como os artigos 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15/12/1972.

Portanto, reafirma que a filial PETROBRAS, inscrita no CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e Inscrição Estadual nº 068.079.716, que tem a função de gerir as operações do consórcio denominado BCAM 40 – Campo Manati, é a responsável tributária pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, conforme dispõe a Cláusula primeira do citado parecer, razão da autuação efetuada por descumprimento das normas legais, que resultaram na lavratura deste Auto de Infração.

Com relação ao argumento de que, no caso específico do ICMS, o crédito fiscal a ser apropriado pelas empresas consorciadas estaria condicionado ao cumprimento de exigência quanto à transferência do mesmo mediante emissão de notas fiscais autorizadas pelo Fisco Estadual, e que estas devem respeitar o percentual de participação de cada um dos membros do consórcio e que a emissão da nota fiscal de transferência de créditos está amparada no Parecer DITRI/GETRI nº 34.938/2016, é exatamente o que consta no Regime Especial. A autuação não decorreu da emissão de notas fiscais de transferências da Inscrição Estadual nº 68.079.716 para as demais empresas do Consórcio BCAM 40 – Campo Manati, mas porque os créditos fiscais de ICMS que foram apropriados na EFD da autuada, e que foram transferidos para as empresas que compõem o consórcio BCAM 40 – Campo Manati, valores que constaram nestas Notas Fiscais de transferências, são indevidos.

Esclarece ter sido empresa autuada escolhida pelas demais componentes do consórcio, para o gerenciamento das operações do consórcio denominado BCAM 40 – Campo Manati, no Estado da Bahia, ficando ainda, na qualidade de operadora, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio perante o Estado da Bahia, nos termos do Regime Especial já citado, foi a Petrobras Inscrição Estadual nº 68.079.716. Portanto, deveria observar a legislação tributária na escrituração dos créditos fiscais de ICMS, sendo esta a razão pela qual a Inscrição Estadual nº 68.079.716 foi autuada pelas infrações à legislação tributária.

Com relação à infração 01, relativamente aos créditos de ICMS considerados na autuação como materiais de consumo, informa o que segue, com relação às três Notas Fiscais que compõem esse item, por se tratar de inibidor de corrosão e fluido hidráulico.

Ante os argumentos defensivos em relação à atividade fim da PETROBRAS, onde afirma que tais aquisições realizadas não se referem à exceção do artigo 20, § 1º da Lei Complementar nº 87/96, na medida em que foram, de fato, utilizados na atividade fim da PETROBRAS (que advém da Lei nº 9.478/97, como já visto), e que o Auto de Infração fere o artigo 2º da Lei das S/A (Lei nº 6.404/76), e com isso, fere também o artigo 110 do CTN, fala não proceder, pois em nenhum momento houve referência a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento, mas a utilização de crédito de ICMS pela entrada de materiais de uso e consumo.

Garante ter havido apropriação indevida de créditos de ICMS relativos a aquisição de materiais de uso e consumo, cuja permissão para utilização do crédito está prevista, de acordo com a legislação vigente à época dos fatos, a partir de 1º de janeiro de 2033, conforme disposição do Inciso I, do artigo 33 da Lei Complementar nº 87/96, copiado.

Quanto ao uso do crédito, invoca o artigo 309, inciso I, alíneas “b” e “c” do RICMS/BA reproduzidos.

Após também copiar o teor do artigo 265, inciso XXII, alínea “b” do RICMS/2012 que apresenta o conceito de material de uso e consumo, pontua que para que se tenha direito ao uso do crédito de ICMS há que se verificar se o produto adquirido foi consumido no processo de extração mineral ou fóssil, ou se, ao contrário, foi utilizado ou consumido fora desses processos, como exemplo, lubrificante de máquinas, produtos químicos para tratamento de efluentes, inibidores de corrosão, produtos utilizados na manutenção industrial, bem como combustíveis utilizados no transporte de pessoal.

Observa, existir uma diferença entre material de consumo e material intermediário. Os gastos com os combustíveis, utilizados em embarcações e aeronaves no transporte de pessoal têm natureza distinta dos gastos com o processo de extração de petróleo e gás natural, mesmo sendo todos importantes para a atividade da empresa. Também, a legislação tributária do ICMS faz a distinção entre material de consumo e material intermediário, quando só admite o crédito do material de consumo a partir de 1º de janeiro de 2033. Logo, não somente as mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento não admitem crédito, como também, os materiais de uso e consumo que, em 2022, não admitiam crédito de ICMS até 1º de janeiro de 2033.

Sustenta que nem todas as aquisições da empresa geram direito ao crédito de ICMS. A divergência de entendimento, em relação a esta autuação, é no que se refere a identificar o que seja material de uso e consumo, visto que o direito aos créditos de ICMS, relativo a estes materiais, foi adiado pela Lei Complementar nº 171/2019, para 1º de janeiro de 2033, sendo o entendimento da Fiscalização, com base na legislação tributária vigente, de ser o inibidor de corrosão, utilizado para evitar a corrosão de equipamentos, ou seja, é material de consumo e o fluido hidráulico ser lubrificante nas manutenções industriais.

O argumento de que insumos de produção serão todas as mercadorias aplicadas e consumidas na atividade-fim, neste sentido amplo, está incluindo também os materiais de consumo cujos créditos somente serão permitidos a partir de 1º de janeiro de 2033, conclui.

Analizando os argumentos sobre o direito a não cumulatividade do ICMS e de que os insumos objeto da autuação foram aplicados no processo produtivo da Companhia (insumo de produção), ou seja, que os produtos se destinam, como insumo necessário ao processo produtivo da Companhia e não ao mero “uso ou consumo do estabelecimento”, ou seja, foram utilizados na atividade-fim da Companhia, diz não proceder quanto ao direito ao crédito. Espera que uma empresa adquira apenas aquilo que é necessário à sua atividade fim, ou seja, aquilo que é necessário. Por essa razão a legislação admite o crédito de ICMS de todos esses itens, uns de imediato, outros parceladamente e outros só a partir de 1º de janeiro de 2033, que é o caso dos materiais de uso e consumo.

Refuta o argumento de que a SEFAZ-BA deve compreender e internalizar que o entendimento no qual se baseia o Auto de Infração (do então Convênio ICMS nº 66) não representa o entendimento

atual e consolidado dos Tribunais Superiores, em consonância com o que dispõe a Lei Magna e a Lei Kandir, de modo que, tanto quanto sejam analisados cada caso concreto, cada item e cada situação, para observar que os bens são inerentes à consecução do objeto social e ao processo produtivo desta Companhia, com o seu respectivo crédito tributário, não procede.

Explica ter a autuação ocorrido pelo fato de a autuada se creditar de bens considerados como sendo materiais de uso e consumo como se gerassem direito ao crédito de ICMS, por se creditar de ICMS de bens utilizados na manutenção de equipamentos, transporte de pessoal e tratamento de efluentes.

Passando para a infração 02, com relação ao argumento genérico, sem especificar exatamente onde está o problema, de que os levantamentos elaborados pela Fiscalização são incapazes de subsidiar a infração, aduz não proceder, uma vez que são apenas três Notas Fiscais, e o demonstrativo está elaborado de forma cristalina, demonstrando os cálculos e acompanhado de todas as informações relevantes às mesmas, sendo os cálculos do DIFAL efetuados “por dentro” de acordo com a Lei nº 7.014/1996, artigo 17, inciso XI, alínea “a”, bem como os §§ 1º e 6º do mesmo diploma legal, reproduzidos.

Da leitura de tais dispositivos, com metodologia vigente a partir de 22/12/2021, explica como o cálculo da DIFAL foi efetuado.

Com relação aos argumentos apresentados resultantes do advento da Lei Complementar 190/2022, indica que a autuação do DIFAL foi efetuada com base na legislação tributária vigente no Estado da Bahia no ano de 2022.

Diante do exposto, mantém integralmente a ação fiscal.

Encaminhado ao CONSEF e distribuído para instrução a este relator, em 28/08/2024 o feito foi convertido em diligência, a fim de que, à vista da decisão oriunda da 1ª Seção do STJ, ao apreciar o EREsp 1.775.781, a Procuradoria Geral do Estado, por meio de sua Procuradoria Fiscal emitisse Parecer Jurídico acerca do uso do crédito fiscal relativo aos produtos tidos como intermediários pela autuada (Guardian OG 203B e Oceanic HW 525 P), com o intuito de nortear julgamentos deste Conselho (fls. 73 a 75).

Em Parecer exarado (fls. 78 a 83) o ilustre Procurador Dr. José Augusto Martins Júnior, externa em apertada síntese, que a 1ª Seção do STJ pôs fim à divergência existente entre as duas turmas da Corte, unificando o entendimento acerca da matéria e a possibilidade de se utilizar o crédito fiscal relativo a aquisição de materiais empregados no processo produtivo, consumidos ou desgastados, ainda que gradativamente e daqueles que comprovadamente necessários à utilização para a realização do objeto social da empresa.

Conclui no sentido de ter a decisão analisada trazido a relativização da ideia do consumo, avançando para a possibilidade do crédito diante de um consumo gradativo, para além de imediato e integral, além da desnecessidade da integração e contato com o produto final.

Submetido à apreciação da Procuradora Assistente, o convalidou às fls. 84 e 85.

Em 30/01/2025, o feito foi convertido em nova diligência, a fim de que o autuado, tomasse conhecimento do Parecer mencionado, com concessão de prazo de dez dias para se manifestar, e independentemente de manifestação do sujeito passivo, deveria ser o feito encaminhado aos autuantes para conhecimento e nova informação fiscal, nos termos do artigo 127 do RPAF/99 (fls. 96 e 97).

Cientificado por meio do Domicílio Tributário Eletrônico, com entrega do arquivo do Parecer da PGE em 14/04/2025 pela leitura, o contribuinte autuado retornou aos autos (fl. 101), ratificando integralmente os termos da defesa já apresentada.

Se posiciona no sentido de que a exação há de ser afastada, sendo o Auto de Infração considerado como improcedente, ante a ausência de tipicidade da sua conduta, além da falta de supedâneo

fático ou jurídico para a autuação.

Já um dos autuantes, às fls. 104 a 105-v, após tecer considerações quanto ao Parecer da PGE/PROFIS, reproduzindo os seus termos e a legislação que embasou seu lançamento, conclui por manter a autuação, tendo em vista não ser possível afirmar que os produtos utilizados na proteção dos equipamentos, como anticorrosivos e lubrificantes integrem o processo de extração do petróleo ou gás, porque não foram integrados e nem consumidos nesse processo, não sendo considerados produtos intermediários, mas sim, materiais de consumo.

Foram os autos recebidos no CONSEF em 04/06/2025 e encaminhados a este relator na mesma data (fl. 110-v), tendo sido devidamente instruídos e considerados aptos para julgamento.

Registrada a presença do Dr. Francisco Donizeti da Silva Júnior, OAB/BA 33.970, advogado da empresa, que em sua sustentação oral especificou a utilização dos produtos autuados, considerados como essenciais à atividade exercida pelo estabelecimento, chamando atenção para o Parecer da PGE, reafirmando a legitimidade dos créditos e a consequente desnecessidade de recolhimento do DIFAL.

Reforça o argumento de ilegitimidade passiva e quanto ao prazo de produção de efeitos da Lei Complementar nº 190/2022, que ao seu entender alterou a da Lei Complementar nº 87/96.

Conclui requerendo a improcedência da autuação.

Respondendo a questionamento do Dr. Luiz Amaral, respondeu não ser o fluido utilizado como lubrificante.

VOTO

O lançamento constitui-se em duas infrações arroladas pela fiscalização, relativas à cobrança de ICMS sobre operações, objeto de impugnação pela empresa autuada.

Das peças e elementos constantes nos autos, se constata que a formalização do procedimento de fiscalização se deu por meio da transmissão pelo Domicílio Tributário Eletrônico de Termo de Intimação - Documentos, em 17/02/2023, de acordo com o documento de fl. 06, em cumprimento da Ordem de Serviço 50350122.

Os elementos que suportam a acusação se encontram de forma sintética às fls. 08 e 09 dos autos, bem como de maneira completa na mídia de fl. 10.

Já a ciência da autuação se deu também através do Domicílio Tributário Eletrônico, frente a transmissão de mensagem cientificando da lavratura do Auto de Infração, com os anexos que sustentam a acusação, em 31/07/2023, conforme documento de fl. 12.

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 dos percentuais de multa por infração, além de indicar 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 imputação que entendia lhe amparar, trazendo fatos e argumentos que ao seu entender sustentariam suas teses defensivas, e exercendo sem qualquer restrição o contraditório, sob a forma da objetiva peça de impugnação apresentada, além de manifestação posterior.

Inexiste, pois, qualquer insegurança jurídica em relação ao lançamento, que, conforme visto, seguiu rigorosamente a legislação quando de sua confecção, atentando para os princípios do processo administrativo fiscal, e assegurando o pleno direito a ampla defesa do sujeito passivo,

bem como o exercício do contraditório.

Assim, a acusação foi provada, e se encontra devidamente embasada em elementos da própria documentação acostada, não tendo sido verificada nenhuma das hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99, estando preenchidos todos os requisitos de validade e eficácia do lançamento, e a possibilidade de atender aos elementos previstos na legislação em vigor.

Quanto ao argumento de ser o lançamento lacônico, incerto e subjetivo, e que acarretará reconhecimento judicial de nulidade do título por ausência de liquidez, não posso acolher.

E justifico: são poucas as Notas Fiscais arroladas nos demonstrativos elaborados pelos autuantes (três), de forma clara e cristalina, inseridos em mídia e entregues ao contribuinte autuado, especificando todos os elementos necessários para a pleno e perfeito entendimentos acerca das acusações formuladas, em suas inúmeras colunas, inclusive fazendo menção às chaves de acesso dos documentos, o que permite a sua integral consulta no Portal Nacional da Nota Fiscal Eletrônica, carecendo os documentos e os demonstrativos elaborados de qualquer ausência de liquidez, não podendo acolher, pois, o argumento defensivo posto.

Em relação a arguição defensiva quanto a ilegitimidade passiva, insiste a empresa em sustentar tal argumento, mesmo com inúmeras decisões neste órgão, contra si existentes e bem esclarecido pelos autuantes em sede de informação fiscal, ao enfrentar tal argumento.

Posso a título de exemplo, enumerar o Acórdão CJF Nº 0346-12/22-VD, no qual o relator assim se posicionou ante a alegação da então recorrente:

“De início, quanto à preliminar de ilegitimidade passiva sob a alegação de que o estabelecimento autuado não se trata de uma filial pertencente à PETROBRÁS, mas de consórcio denominado BCAM 40 – Campo Manati (Inscrição nº 68.079.716), há de esclarecer que a empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, CNPJ nº 33.000.167/0068-19, assumiu a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, sob Inscrição Estadual nº 68.079.716, conforme estabelece a cláusula primeira do Regime Especial, aprovado pelo Parecer nº 34.938/2016, a seguir transcrito:

‘Cláusula primeira – A empresa PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS fica autorizada a constituir as seguintes filiais, doravante denominadas de FILIAIS CONSÓRCIO, que terão como finalidade o gerenciamento das operações dos respectivos consórcios, ficando ainda, na qualidade de operadoras, responsáveis pelo cumprimento das obrigações fiscais dos consórcios, nos termos deste Regime Especial: [...] V – BCAM-40 – CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e Inscrição Estadual nº 68.079.716 – Consorciadas: [...] Por sua vez, o art. 278, § 1º da Lei nº 6.404/76 (Lei da Sociedade Anônima), estabelece que: 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’.

Já o art. 279, incisos IV e VI da citada Lei, estabelecem que: Art. 279. O consórcio será constituído mediante contrato aprovado pelo órgão da sociedade competente para autorizar a alienação de bens do ativo não circulante, do qual constarão:

[...] IV – a definição das obrigações e responsabilidade de cada sociedade consorciada, e das prestações específicas;

[...] VI – normas sobre administração do consórcio, contabilização, representação das sociedades consorciadas e taxa de administração, se houver; (...).

Portanto, diante destas diretrizes, a PETROBRÁS, CNPJ nº 33.000.167/0068-19 e Inscrição Estadual nº 68.079.716, é que tem a função de gerir as operações do Consórcio BCAM 40 - Campo Manati, sendo a responsável tributária pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos do Regime Especial, aprovado pelo Parecer nº 34.938/2016 (cláusula primeira), como consignado na Decisão recorrida, a seguir transcritos, por assim concordar: ‘Constato que a liderança e responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, foi assumida pela filial da PETROBRÁS, ora autuada, no contrato de constituição do consórcio, e confirmado perante a Secretaria da Fazenda, quando do requerimento da inscrição estadual e da concessão dos regimes especiais para determinação dos procedimentos especiais para cumprimento de obrigações tributárias’.

Assim, não há como negar a responsabilização da autuada pela infração apurada no presente lançamento”.

Já no Acórdão CJF Nº 0130-11/23-VD, a arguição foi assim enfrentada:

“Por outro lado, o recorrente sequer pode se valer da de Lei Federal nº 12.402 que deu poderes administrativos ao consórcio pelos quais pode atuar diretamente na condução dos negócios e praticar atos de interesse da Fazenda Nacional, dado que a Medida Provisória nº 510 que foi convertida na Lei nº 12.402 previa a atribuição de personalidade jurídica ao consórcio que realizasse negócios em nome próprio, o que não é o caso deste contribuinte autuado.

A Receita Federal do Brasil 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. (...) 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.

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.

Ou seja, a própria lei federal acaba por confirmar que no caso do consórcio em que a empresa líder pratica os negócios jurídicos, responde perante a fazenda pública. Ao que parece a supracitada Lei decorreu exatamente da necessidade de se estabelecer capacidade processual ao consórcio por conta da Lei nº 6.404/76 excluir a personalidade jurídica.

(...)

Assim não resta dúvida quanto à sujeição passiva do recorrente, cujo Regime Especial o indica como responsável pelos registros e obrigações de natureza fiscal, inclusive o pagamento de impostos. O Regime Especial concedido está para a SEFAZ como a Lei nº 12.402/11 está para a Receita Federal. Em ambas as situações não há dúvida que se estabelece a capacidade processual da inscrição da empresa consorciada”.

Por fim, temos no Acórdão CJF Nº 0129-11/23-VD a seguinte motivação:

“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.

Ou seja, a própria lei federal acaba por confirmar que no caso do consórcio em que a empresa líder pratica os negócios jurídicos, responde perante a fazenda pública”.

Tais exemplos reputo mais do que suficientes para rebater a alegação defensiva, não a acolhendo, e incorporando o entendimento consolidado no CONSEF quanto a validade e legalidade da autuação contra o sujeito passivo, eis que em atenção as normas legais.

Rejeitada, pois, tal arguição preliminar.

Por outro lado, em relação a legislação, o tema será oportunamente abordado, quando da apreciação do mérito da autuação.

Passando a apreciar a questão prejudicial de realização de perícia, requerida pela defesa, indefiro o pedido, à vista o 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 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 pela empresa autuada, os quais são de seu pleno conhecimento e responsabilidade quanto a emissão e prestação das informações ali contidas (Notas Fiscais recebidas e livros fiscais transmitidos pela EFD), os quais se encontram em poder da SEFAZ, o que dispensa qualquer apresentação ao contribuinte, pois este transmitiu os arquivos SPED correspondentes.

Inexiste fundamentação robusta para amparar tal pedido, e ademais, não conseguiu a defesa indicar de forma e maneira precisa qual seria o objetivo da perícia, e o que deveria ser devidamente analisado quando do seu deferimento, acaso acatado, ao reiteradamente se reportar a Notas Fiscais emitidas pela autuada, quando a autuação diz respeito a apenas três aquisições realizadas, com lançamento correspondente a utilização indevida de crédito fiscal e falta de recolhimento do DIFAL.

São apenas três as Notas Fiscais autuadas, de nºs 20.333, 22.706 e 8.013.

Ademais, os autuantes quando de sua informação fiscal abordaram os aspectos da autuação, exaurindo a sua análise, tendo ainda a Junta de Julgamento Fiscal diligenciado no sentido de que a Procuradoria Geral do Estado da Bahia se posicionasse mediante Parecer, acerca da matéria em discussão, o que motivou a sua manifestação.

Mesmo 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.

Os meios de prova admitidos no processo são amplos, como decorre do preceito contido no artigo 332 do Código de Processo Civil (CPC).

O Código de Processo Civil não os limita, a não ser por contornar o campo da liceidade em que eles podem comparecer, sendo que dentre os meios lícitos hábeis a fazer prova dos fatos alegados, a regra legal acolhe a prova pericial, destinada a elucidar fatos que requeiram conhecimento especializado, técnico ou científico.

A lei processual estabelece que o Juiz não está adstrito ao laudo pericial, podendo formar a sua convicção com outros elementos dos autos.

O julgador se encontra autorizado a indeferir a prova pericial nos estritos casos previstos nos incisos I, II e III, do parágrafo único, do artigo 420 do Código de Processo Civil, quando, nos termos da lei:

- “I – a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;*
- II – for desnecessária em vista de outras provas produzidas;*
- III – a verificação for impraticável”.*

Tais situações, como visto, foram integralmente assimiladas e incorporadas ao RPAF/BA/99, acima reproduzido.

Isso decorre do corolário de que, se por um lado, a prova se destina à formação da convicção do julgador, por outro, o direito de produzi-la cabe à parte.

Ante eventual arguição de cerceamento do direito de defesa do contribuinte pelo indeferimento ora expresso, esclareço que o Superior Tribunal de Justiça (STJ) entende que o indeferimento de perícia somente pode configurar cerceamento de defesa quando o pedido não é feito de forma justificada e oportuna.

Nestes termos, temos a título de exemplo, decisão do AgRg no RESp 1.415.970MT, Relatora Ministra Nancy Andrighi, Terceira Turma, julgado em 07/08/2014, publicado no Diário de Justiça Eletrônico de 15/08/2014:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO NO RECURSO ESPECIAL. PRODUÇÃO DE PROVAS NECESSÁRIAS PARA O EXAME DA CONTROVÉRSIA. JULGAMENTO ANTECIPADO DA LIDE. CERCEAMENTO DE DEFESA. PROVIMENTO DO RECURSO ESPECIAL. SÚMULAS 7/STJ E 283/STF. NÃO INCIDÊNCIA.

- 1. A verificação de cerceamento de defesa com o julgamento antecipado da lide em que se concluiu pela improcedência do pedido por falta de comprovação do fato constitutivo do direito constitui questão de direito que afasta a incidência da Súmula 7/STJ.*
- 2. Há cerceamento de defesa quando o juiz indefere a realização de prova oral e pericial, requeridas oportuna e justificadamente pela parte autora, com o fito de comprovar suas alegações, e o pedido é julgado improcedente por falta de provas. Precedentes.*
- 3. Fundamento do acórdão recorrido quanto à validade do negócio jurídico que não subsiste face ao reconhecimento do cerceamento de defesa.*
- 4. Agravo não provido”.*

Todavia, também considera que o indeferimento não configura cerceamento de defesa em situações diversas, como, por exemplo, quando colacionados aos autos outros elementos de convicção suficientes para o julgamento da lide, em face do princípio do livre convencimento motivado do julgador.

Neste sentido, de forma também exemplificativa, posso mencionar entendimento do STJ no sentido de que o indeferimento de prova pericial não se constitui em cerceamento do direito de defesa, como na apreciação do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2351211, julgamento em sessão virtual concluído em 18/12/2023, 2ª Turma, publicado em 10/01/2024, Relator Ministro Herman Benjamin, que assim se posicionou, seguido por seus pares:

“Segundo o Princípio do Livre Convencimento Motivado e dos poderes instrutórios do magistrado, a ele compete a apreciação da prova, a determinação das necessárias diligências à instrução do processo e o indeferimento dos procedimentos instrutórios inúteis ou meramente protelatórios”.

Também relevante mencionar a decisão do STJ, pela sua 1ª Turma, no Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial nº 2295480/PR, Relator Ministro Benedito Gonçalves, julgado em 18/09/2023,

publicado em 20/09/2023, de acordo com a seguinte Ementa:

“PROCESSUAL CIVIL. AGRAVO INTERNO NO AGRAVO EM RECURSO ESPECIAL. EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL. EXCESSO DE EXECUÇÃO. PEDIDO DE PROVA PERICIAL. INDEFERIMENTO. ACÓRDÃO RECORRIDO PELA DESNECESSIDADE DA PERÍCIA EM VISTA DAS OUTRAS PROVAS E PELA NÃO COMPROVAÇÃO DO EXCESSO. REVISÃO. REEXAME DO ACERVO PROBATÓRIO. INADMISSIBILIDADE.

(...)

2. Consoante pacífica orientação jurisprudencial deste Tribunal Superior e em conformidade com a regra do art. 464, § 1º, inc. II, do CPC/2015, **o julgador, como destinatário da prova, deve indeferir o pedido de perícia, na hipótese em não for necessária em vista de outras provas. Precedentes**”. (Grifei).

Reputo esclarecedor o seguinte trecho da decisão:

“E o TRF4, em sede de apelação, manteve a sentença, nos seguintes termos (fls. 188/192):

A produção probatória tem como destinatário final o juiz da causa, pois visa a formar o seu convencimento acerca da lide proposta, de modo que o deferimento a respeito determinada prova vai depender de sua avaliação quanto à real necessidade, diante dos elementos probatórios já existentes e do contexto da demanda levada a juízo. Assim, convicto o Magistrado da suficiência das provas existentes para o pronto julgamento do feito, não há que se falar em cerceamento de defesa, tampouco em prejuízo para a prestação jurisdicional...”

No mesmo sentido, igualmente do Ministro Herman Benjamin, a decisão da 2ª Turma do STJ, no julgamento do Agravo Interno no Agravo em Recurso Especial 2076931/SC, ocorrido em 13/06/2023, registrou na Ementa:

“4. No que concerne à alegação de que ocorreu cerceamento ao direito de defesa, a Corte de origem consignou: “aqui, reafirmo, de todo modo, que era dispensável produzir a perícia pretendida - e rejeitar a postulação de maneira fundamentada é prerrogativa do juízo.” (fl. 847, e-STJ).

(...)

6. No REsp 1.280.559/AP, o argumento utilizado para reconhecer o cerceamento de defesa foi: ‘verifica-se que tal posicionamento diverge da orientação jurisprudencial do STJ de que há cerceamento de defesa quando se indefere a produção probatória e condena-se o requerente pela ausência de provas em contrário, justamente o que ocorreu no caso dos autos’. Esse não é o caso dos autos, no qual a Corte a quo consignou (fls. 847-849, e-STJ, grifei): ‘3. A partir desse sumário faço algumas ponderações. Não se pode conceber uma perícia como uma espécie de investigação. Algo que no processo penal se chama de expedition fishing, ou seja, uma busca, na realidade, por fatos, ainda ignorados. A prova deve meramente referendar um fato certo, posto sob assertivas na petição ou em contestação. Sua missão, em outros termos, é de certificação de uma versão. Aqui, a autora disserta quase academicamente sobre dúvidas que parece ter quanto à coincidência entre a realidade e a base de cálculo descrita no lançamento. Lança indagações quanto à conduta do agente que constituiu o crédito tributário, inclusive apontando para a necessidade de amparo por profissionais de distintas áreas. Mas o assunto é mais prosaico: ante uma operação tributária houve associação adequada entre o valor da compra e venda mercantil e o montante que veio a ser vertido na CDA?’.

7. Como se observa, diferentemente do que ocorreu no REsp 1.280.559/AP, **na presente demanda** não houve indeferimento da prova pericial com a condenação por ausência de prova em contrário, mas sim que **o indeferimento da perícia se deu em razão do seu caráter investigativo, exigindo profissionais de múltiplas áreas de conhecimento, além de não ter um fato certo a ser periciado**. Dessa forma, entendeu o Tribunal de origem que, para os efeitos práticos da demanda (definir se houve associação adequada entre o valor da compra e venda mercantil e o montante que veio a ser vertido na CDA) as alegações do recorrente eram dispensáveis”.

Em complemento, a diligência requerida pela Junta de Julgamento Fiscal à PGE/PROFIS, esclareceu sobremaneira o entendimento jurídico quanto a matéria discutida nas infrações. Pleito rejeitado, portanto.

Passando para a análise de mérito da autuação, observo, mais uma vez, serem apenas três as Notas Fiscais autuadas, as mesmas para a infração 01 e 02, sendo as infrações correlatas, vez que glosado o crédito, pela consideração de serem as mercadorias destinadas ao uso e consumo, passa a ser exigido o diferencial de alíquotas.

São apenas três Notas Fiscais e dois produtos a serem analisados.

O primeiro deles (Guardian OG 203B), se trata de um inibidor de corrosão, conforme indicado pelos autuantes, e não negado pela autuada, que, inclusive, apresentou laudo técnico quanto a aplicação e utilização de tal produto, com a conclusão de ser indispensável no processo desenvolvido pela empresa, na obtenção do gás, desde a fase do poço, até etapas mais avançadas.

Inibidores vem a ser substâncias que evitam a corrosão na superfície de materiais, geralmente utilizados para prevenir a corrosão em metais. Na indústria, muitas vezes adicionam-se esses compostos químicos aos fluidos presentes no meio, que agem formando uma película capaz de proteger a superfície do processo corrosivo.

Dessa forma, temos uma película constituída da deposição de precipitados insolúveis, que se formam a partir da reação entre íons metálicos e substâncias alcalinas, tais como hidróxidos, carbonatos, silicatos, a depender dos compostos que compõem os inibidores.

Assim, são muitos os benefícios da utilização dessas substâncias para o retardo da corrosão, como o aumento da área de passivação do metal e o consequente aumento da vida útil de equipamentos industriais, redução de perdas de produto por contaminação ocasionada pela corrosão e diminuição da frequência de paradas não programadas em estabelecimentos industriais.

São capazes, pois, de formar películas protetoras através de reações entre íons de metais e compostos alcalinos.

Os inibidores podem ter composições completamente diversas dependendo do seu tipo, sendo que dentre as classes de inibidores existem os chamados de anódicos, catódicos e de adsorção. Os primeiros são aqueles cuja composição é de substâncias como hidróxidos e carbonatos, que reagirão com os íons metálicos formados no ânodo durante o processo corrosivo, por oxidação dos elementos na forma metálica, atuando retardando reações anódicas, diminuindo a corrente de corrosão, que é diretamente relacionada à velocidade em que ocorre a corrosão.

Já os inibidores catódicos constituem-se de íons de metais que reagem com a alcalinidade presente no meio corrosivo, inibindo processos catódicos. Sabe-se que esses inibidores diminuem também a corrente de corrosão.

Por fim, os inibidores de adsorção têm-se substâncias orgânicas com grupos polares fortes, como aminas e aldeídos, além de sabões de metais pesados, no geral. Para esse tipo de inibidor, as películas são formadas por adsorção e tanto reações anódicas como catódicas são evitadas.

Todavia, os inibidores anódicos necessitam de uma atenção extra em seu uso, visto que possuem uma concentração mínima necessária para que a prevenção da corrosão seja efetiva, garantindo que a película de proteção se forme em toda a extensão da superfície sujeita à corrosão.

Caso contrário, o processo corrosivo pode ser agravado nas regiões não protegidas pelo inibidor. Já os demais tipos de inibidores não possuem essa concentração crítica.

Ao seu turno, o Oceanic HW 525P de acordo com o endereço eletrônico <https://macdermid.com.br/offshoresolutions/>, tem-se:

“A MacDermid Offshore Solutions oferece suporte a empresas em todo o setor de Petróleo e Gás para melhorar as operações de produção e perfuração offshore. Nossos fluidos de controle de alto desempenho são usados em equipamentos submarinos como válvulas, de forma segura e confiável. Nossos produtos atendem requisitos ambientais rigorosos e critérios de desempenho para Operadores, Empreendedores de Perfuração e OEM's. Os fluidos Oceanic e Erifon foram testados em critérios rigorosos de aceitação ambiental. São fluidos aprovados para uso por fabricantes de equipamentos originais, fornecedores de materiais; especificados para uso por grandes companhias de petróleo independentes e por operadores de plataforma de perfuração. Nossas vendas e equipe técnica trabalham lado a lado com nossos clientes para identificar desafios e fornecer soluções oportunas. Temos um histórico comprovado de produtos de alto desempenho e ambientalmente amigáveis para atender às exigências difíceis de operar em ambientes marinhos. Nossas instalações de fabricação (EUA, Reino Unido, Brasil e Austrália) reconhecem a qualidade como sua prioridade máxima e estamos registrados como uma empresa certificada ISO 9001: 2015. Nossas instalações estão atualmente certificadas também ISO 14001”.

Este produto é definido da seguinte forma:

“O Oceanic HW é um fluido hidráulico à base de água especificamente formulados para uso em sistemas de controle de produção submarinos modernos. Sua baixa viscosidade promove a resposta ideal do sistema, enquanto uma embalagem sofisticada oferece um alto grau de proteção contra desgaste, corrosão e degradação microbiológica. O fluido Oceanic HW fornece segurança e confiabilidade máxima para o sistema”.

Para a infração 01, em que pese o entendimento anteriormente existente neste Conselho quanto ao uso do crédito fiscal e a impossibilidade de ser apropriado quando da aquisição de bens de uso e consumo, a decisão e o posicionamento adotado pelo STJ, por sua 1ª Seção, quando do julgamento do EREsp 1.775.781/SP, resultou numa mudança substancial de rumo, adequando-a àquele adotado pelo Poder Judiciário, de modo a preservar os interesses do Estado e o poupando de honorários de sucumbência acaso o entendimento anterior fosse mantido.

De tal decisão, extraio os seguintes trechos do voto condutor, prolatado pela Ministra Regina Helena Costa:

“...A essencialidade do item adquirido para viabilizar a atividade-fim da indústria informa a sistemática de obtenção de crédito do ICMS na Lei Complementar n. 87/1996.

No ponto, cumpre sublinhar o teor do disposto (i) no § 1º, do art. 20: ‘Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias [...] que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento’; e (ii) no inciso III do art. 21 ‘O sujeito passivo deverá efetuar o estorno do imposto de que se tiver creditado sempre que [...] a mercadoria entrada no estabelecimento: vier a ser utilizada em fim alheio à atividade do estabelecimento’.

Com efeito, o critério da essencialidade ou relevância considera a importância de determinado item – bem ou serviço – para o desenvolvimento da atividade econômica desempenhada pelo contribuinte.

Essencialidade diz com o item do qual dependa, intrínseca e fundamentalmente, o produto ou o serviço, constituindo elemento estrutural e inseparável do processo produtivo ou da execução do serviço, ou, quando menos, a sua falta lhes prive de qualidade, quantidade e/ou suficiência.

Por sua vez, a relevância, de igual modo considerada como critério informador da não cumulatividade, é identificável no item cuja finalidade, embora não indispensável à elaboração do próprio produto ou à prestação do serviço, integre o processo de produção.

Aliomar Baleeiro doutrina que insumo é ‘uma algaravia de origem espanhola, inexistente em português, empregada por alguns economistas para traduzir a expressão inglesa input, isto é, o conjunto de fatores produtivos, como matérias-primas, energia, trabalho, amortização do capital etc., empregados pelo empresário para produzir o output, ou o produto final’ (Direito Tributário Brasileiro, 11ª ed, Rio de Janeiro: Forense, 2005. pp. 405/406 – destaques do original).

Sendo o insumo mercadoria indispensável à atividade da empresa, inarredável que a soma decorrente dessa aquisição constitui crédito dedutível na operação seguinte”.

E continua o embasamento de sua posição:

“Portanto, é necessário ter presente que a Lei Complementar n. 87/1996 não sujeita à restrição temporal do art. 33, I, o aproveitamento dos créditos de ICMS referentes à aquisição de materiais utilizados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa.

Assim é porque o atributo eleito como distintivo pelo Fisco – desgaste gradual – mostra-se insuficiente para desqualificar a essencialidade do produto intermediário diante do processo produtivo, uma vez que tal material concorre direta e necessariamente para o desenvolvimento da matriz produtiva, afastando, por conseguinte, a regra do art. 33, I, da Lei Kandir, a qual condiciona, a termo futuro, a compensação de crédito.

Desse modo, os materiais adquiridos para a consecução do objeto social da empresa não se enquadram como de uso e consumo do estabelecimento e, por conseguinte, resta inaplicável a restrição temporal do art. 33, I, da Lei Complementar n. 87/1996.

Ademais, tal dispositivo deve ser interpretado tendo em foco o caráter indiscutivelmente restritivo da norma, exatamente para não ampliar a regra, limitante do exercício do direito ao creditamento, quanto a material diretamente utilizado na atividade econômica das contribuintes.

Anotada a premissa concernente à obtenção de crédito no âmbito do ICMS, colaciono o panorama

jurisprudencial”.

E conclui no seguinte sentido:

“Logo, à luz das normas plasmadas nos arts. 20, 21 e 33 da Lei Complementar n. 87/1996, revela-se cabível o creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo (produtos intermediários), inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, desde que comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, é dizer, a essencialidade em relação à atividade-fim.

Assim, os aludidos materiais não se sujeitam à limitação temporal do art. 33, I, do apontado diploma normativo, porquanto a postergação em tela restringe-se aos itens de uso e consumo.

*Posto isso, **DOU PROVIMENTO AOS EMBARGOS DE DIVERGÊNCIA**, para: (i) assentar a prevalência do entendimento jurisprudencial que reconhece, sem a limitação temporal do art. 33, I, da LC n. 87/1996, o direito ao creditamento referente à aquisição de materiais empregados no processo produtivo, inclusive os consumidos ou desgastados gradativamente, na hipótese de comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa; e (ii) determinar o retorno dos autos ao tribunal de origem, da mesma forma como se procedeu nos recursos dos acórdãos paradigmas, a fim de que se reexamine o pleito das contribuintes”.* (Grifo original)

No mesmo sentido, as recentíssimas decisões do CONSEF, através de suas Câmaras de Julgamento Fiscal, nos Acórdãos CJF nºs 0014-11/25-VD, CJF 0058-11/25-VD e CJF 0045-12/25-VD.

Do primeiro deles, destaco a sua Ementa quando da apreciação de Recurso de Ofício apresentado pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, relativo a decisão do Acórdão JJF 0197-05/24-VD:

“EMENTA: ICMS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE USO/CONSUMO. a) CRÉDITO INDEVIDO; b) DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. A maior parte das mercadorias arroladas no lançamento foi objeto de ação judicial promovida pelo sujeito passivo, transitada em julgado em seu favor. O remanescente se conforma com o novo entendimento adotado pelo STJ, caracterizando-se como produtos que autorizam o aproveitamento dos créditos fiscais. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

Na decisão em tela, dentre os itens autuados se encontrava o inibidor de corrosão.

Quanto a segunda decisão, tem a seguinte Ementa:

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRODUTOS INTERMEDIÁRIOS. 2. DIFERENÇA ENTRE AS ALÍQUOTAS INTERNA E INTERESTADUAIS. O estabelecimento autuado consome todos os produtos no processo produtivo, referente justamente aos critérios utilizados pelo STJ para identificar um item como “produto intermediário” e garantir o crédito fiscal de ICMS, conforme a recente decisão proferida no AREsp nº 2.621.584/RJ, onde destaca que: ‘É legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários utilizados nas atividades-fim da sociedade empresária, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que haja necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa’. Portanto, total razão ao contribuinte, pois todos os produtos autuados, são essenciais para o processo produtivo da empresa, de modo que devem ser caracterizados como produtos intermediários, de modo que a premissa fática do lançamento não se confirmou na realidade. Infrações insubsistentes. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PROVIDO. Auto de Infração Improcedente. Decisão unânime”.

E aqui, se destaca trecho do voto condutor segundo o qual:

“Os inibidores de corrosão, dispersantes e algicidas são utilizados no tratamento da água de resfriamento, a fim de evitar depósitos de resíduos que contaminam a água e ensejam a corrosão de equipamentos e a proliferação de microrganismos, o que ocasionaria a perda de eficiência do maquinário, comprometendo a produção.

(...)

Deste modo que devem ser caracterizados como produtos intermediários, de modo que a premissa fática do lançamento não se confirmou na realidade. Nessa linha, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração”.

Já a última decisão tomada como paradigma, assim caminha:

“EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. MATERIAIS DE USO/CONSUMO. É vedada a utilização de crédito fiscal de material de uso e consumo. Item subsistente em parte, após exclusão percentual das aquisições de nitrogênio que participam do processo industrial como elementos indispensáveis. 2. FALTA DE RECOLHIMENTO. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. OPERAÇÃO DE

AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS MATERIAIS PARA USO OU CONSUMO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Comprovado que a exigência do imposto está em conformidade com o disposto no art. 4º, XV da Lei nº 7.014/96, que define fato gerador do imposto sobre operação interestadual, quando a mercadoria for destinada ao uso ou consumo do estabelecimento. Restar razão ao Recorrente referente aos créditos tomados e, conseqüentemente, em relação aos valores do DIFAL decorrentes dos produtos INIBIDOR CORROSÃO FLOGARD, INHIBITOR AZ, por estar em linha com a decisão do STJ nos autos dos EAREsp 1.775.781/SP, em que definiu ser cabível do creditamento de produtos e insubsistência quanto ao DIFAL, sob a ótica: 'a) os produtos adquiridos consumidos ou desgastados, mesmo que gradativamente, no processo produtivo da empresa darão direito ao crédito; b) a concessão do crédito se dará mediante comprovação da essencialidade dos produtos na realização do objeto social da empresa, uma vez vinculado ao processo produtivo da mesma; c) a concessão do crédito dependerá da verificação e comprovação da essencialidade dos produtos no processo produtivo do estabelecimento (objeto social), mesmo que consumidos ou desgastados gradativamente e; d) a concessão do crédito não ficará adstrita aos produtos que integrem ou entrem em contato diretamente com o produto final do contribuinte, sendo passíveis de crédito, os produtos utilizados em linha marginais, desde que comprovadamente vinculados ao processo fabril do contribuinte, com consumação ou desgaste imediato ou gradativo'. O produto monômero cloreto de vinila (MVC) é a principal matéria-prima utilizada na produção do Policloreto de vinila (PVC). Sendo assim, o controle da pureza do MVC é fundamental para o controle da reação de polimerização, bem como para as propriedades do PVC, visto que alguns contaminantes orgânicos reagem como co-monômeros, conseqüentemente, daí a importância dos produtos INIBIDOR CORROSÃO FLOGARD, INHIBITOR AZ, como necessário e essencial no processo de produção do Poli cloreto de vinila (PVC). Excluir esses produtos do lançamento tributário. Por sua vez, quantos aos produtos TUBOS, LUVAS, LÂMPADA, CURVAS, CONDULETE, FLANGES, CABOS, CONECTOR, ELOTRODUTO, LIXEIRA, entre outros, não se pode aventar que se trata de insumos, ou mesmo "produto intermediário" no processo de produção Policloreto de Vinila (PVC), como arguiu, o Contribuinte Autuado, em sua peça recursal. Vale dizer que as aquisições desses produtos/mercadorias são destinados ao processo produtivo, como materiais de uso e consumo; e não para integrar o processo de industrialização, pois não são consumidos e nem integram o produto final, mais especificamente o produto Policloreto de Vinila (PVC), não gerando, portanto, direito ao creditamento do ICMS decorrente de suas aquisições, isso em relação a infração 01, nem tampouco sua exclusão do demonstrativo de débitos da infração 02, que o Contribuinte Autuado deixou de recolher de ICMS DIFAL relativo as aquisições de fora do estado. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Decisão unânime. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime".

Por sua vez, o STJ, ao apreciar o AREsp nº 2.621.584/RJ, que ver as exatamente sobre a questão, inclusive quanto a uma das partes (Petrobrás S. A.) decidiu no sentido de ser legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos químicos para a fabricação de fluido de perfuração, utilizados nas atividades fins da sociedade empresária, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que necessária sua utilização para a realização do objeto social da empresa, nos termos da seguinte Ementa:

“TRIBUTÁRIO. ICMS. AQUISIÇÃO DE PRODUTOS ESSENCIAIS AO PROCESSO PRODUTIVO DESGASTADOS OU CONSUMIDOS GRADATIVAMENTE. CREDITAMENTO. LEGITIMIDADE. I - É legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários utilizados nas atividades fins da sociedade empresária, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que haja necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa. In casu, produto químico para a fabricação de fluido de perfuração. Precedentes: AgInt no REsp n. 2.136.036/RS, relator Ministro Herman Benjamin, Segunda Turma, DJe de 22/8/2024; AgInt no AgInt nos EREsp n. 2.054.083/RJ, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, DJe de 2/5/2024 e EAREsp n. 1.775.781/SP, relatora Ministra Regina Helena Costa, Primeira Seção, julgado em 11/10/2023, DJe de 1/12/2023.

II - Agravo conhecido para negar provimento ao recurso especial”.

Em tal decisão, julgada pela Segunda Turma, tendo como Relator o Ministro Francisco Falcão, julgado em 03/12/2024, e publicado no DJe de 11/12/2024, analisando a controvérsia quanto à possibilidade ou não de aproveitamento de crédito de ICMS na aquisição de fluidos de perfuração, se posicionou no sentido de ter restado comprovado que tal produto integra diretamente a cadeia produtiva do contribuinte, tendo natureza jurídica de insumo, sendo legal o creditamento do ICMS.

Do voto prolatado, extraio o seguinte trecho:

“O referido entendimento está de acordo com a jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça no sentido de que, a partir da vigência da Lei Complementar n. 87/1996, é legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários utilizados nas atividades fins da sociedade empresária, ainda que

consumidos ou desgastados gradativamente, desde que necessária a sua utilização para a realização do objeto social da empresa”.

Como se pode observar, referido entendimento está de acordo com a jurisprudência do STJ no sentido de que, a partir da vigência da Lei Complementar nº 87/1996, é legal o aproveitamento dos créditos de ICMS na compra de produtos intermediários utilizados nas atividades fins de sociedade empresária, ainda que consumidos ou desgastados gradativamente, desde que necessária a sua utilização para a realização do objeto social da empresa.

Desta maneira, em consonância com o entendimento recente do STJ, posicionamento jurídico da PGE e decisões deste CONSEF, acolho as arguições defensivas postas quanto aos aspectos jurídicos da matéria, trazidas aos autos pela defesa, e à vista não somente da legislação posta, como, de igual modo, pelas considerações já tecidas ao longo do presente voto, para excluir o produto FLUIDO HIDRAÚLICO.

Em relação a este produto, há de se esclarecer, ainda, inicialmente, ser um lubrificante formulado com uma mistura de óleo mineral básico e aditivos, o que permite que o produto atenda as especificações de desempenho a que se destina.

Para desempenhar adequadamente a sua função recebe um pacote de aditivos que contém produtos redutores do ponto de fluidez, antiespumantes, inibidores de corrosão, aditivos de extrema pressão, detergentes entre outros, para que suporte as várias condições extremas e continuadas pressões operacionais no momento de sua utilização.

Vem, pois, a se constituir em um tipo de fluido utilizado para transmitir energia e força em máquinas e equipamentos que possuem um sistema hidráulico, possuindo diversas funções, como lubrificação, redução de atrito, prevenção contra corrosão e dissipação do calor.

Existem diferentes categorias de fluidos hidráulicos, razão pela qual a escolha do tipo certo depende da aplicação e dos requisitos de qualidade e segurança, vez ser geralmente um elemento essencial para o funcionamento eficiente e confiável de sistemas hidráulicos em diversas áreas do setor industrial.

Existem diferentes categorias de fluidos hidráulicos, cada um com suas propriedades e aplicações específicas, sendo alguns dos fatores que influenciam na escolha da substância a viscosidade, a inflamabilidade, a estabilidade térmica, a resistência à corrosão, a capacidade de resfriamento e a lubrificação, possuindo cada um dos diversos tipos de fluido hidráulico suas próprias características.

Dentre as múltiplas funções, podemos elencar aquelas principais que são: Transmissão de energia, que ocorre quando o fluido é pressurizado, e se move através das linhas hidráulicas para atuar nos componentes do sistema, como cilindros, motores e válvulas, ocasião em que consegue transmitir energia com eficiência e rapidez, permitindo que os sistemas hidráulicos funcionem com alta precisão e velocidade.

Outra função importante do fluido hidráulico é a lubrificação. Como os componentes dos sistemas hidráulicos estão em constante movimento, o atrito entre eles pode causar desgaste e danos, atuando em tais casos como um lubrificante, ao reduzir o atrito, e por consequência, prolongando a vida útil dos componentes, além de ajudar a dissipar o calor gerado pelo atrito, evitando o superaquecimento do sistema e garantindo a sua eficiência.

Igualmente também é responsável pela vedação dos componentes do sistema hidráulico, ao preencher pequenos espaços entre as peças, evitando, vazamentos e perda de pressão, além de proteger as peças contra a corrosão, o que é especialmente importante em ambientes com alto teor de umidade.

Por fim, o fluido hidráulico também é utilizado para transferência de calor, diante do fato de que em sistemas hidráulicos industriais, ser comum que a temperatura do fluido aumente devido ao atrito e ao trabalho mecânico realizado. Ele consegue absorver e dissipar o calor, evitando o

superaquecimento do sistema e garantindo o seu bom desempenho e eficiência.

Feitas tais observações, como se pode ver, apesar de em muitos casos não haver contato do produto com aquele resultante do processo extrativo da empresa autuada, atende a um dos requisitos estabelecidos na decisão tomada como paradigma pelo STJ, e convalidada pelo Parecer Jurídico da PGE, qual seja, se encontra *“comprovada a necessidade de sua utilização para a realização do objeto social da empresa, é dizer, a essencialidade em relação à atividade-fim”* de que nos fala a Relatora do EREsp 1.775.781/SP, para a consideração da possibilidade de utilização do crédito fiscal pelo contribuinte, consoante anteriormente visto.

A reforçar tal posição, o laudo técnico inserido, relativo ao fluido hidráulico à base de monoetileno glicol - MEG contido às fls. 54 a 56, nas suas conclusões, *“...é considerado suprimento essencial à indústria de petróleo e gás, uma vez que é aplicado diretamente na completação de poços, sendo, portanto, imprescindível, uma vez que essa atividade não poderia ser realizada sem esse produto”*.

Lembrando que tal laudo data de 30/09/2016, ou seja, anterior à decisão do STJ.

E aqui pertinente registrar que o entendimento dos autuantes manifestado na última intervenção processual dos mesmos, não há de prevalecer, frente aos argumentos expostos alhures.

Pelos expostos motivos, com fundamento na decisão da 1ª Seção do STJ resultante do julgamento do EREsp 1.775.781/SP, do Parecer da PGE, bem como do novíssimo entendimento do CONSEF quanto a matéria, absorvendo não somente o julgado acima referido, como, de igual modo, posição da PGE/PROFIS, tenho a infração 01 como improcedente, ante a exclusão dos produtos autuados, frente a necessidade de sua participação no processo da autuada.

Passando para a infração 02 que versa sobre a falta de recolhimento do imposto, correspondente à diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, está intimamente relacionada com a infração 01, sendo os mesmos produtos e Notas Fiscais autuados.

Constato que as alegações defensivas se circunscrevem unicamente aos aspectos jurídicos da Lei Complementar 190/2022, que entende aplicáveis ao caso em apreço.

De logo, analiso as considerações traçadas pela defesa quanto ao marco inicial da vigência da Lei Complementar 190/2022, datada de 04/01/2022, a qual promoveu alteração na Lei Complementar 87/96, especialmente no tocante a exigência do Diferencial de Alíquota, sendo essencial registrar que o STF firmou a seguinte tese para o Tema 1.093: *“A cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais”*, cujo efeitos foram modulados para o exercício de 2022.

Ou seja: o STF entendeu por modular os efeitos para afastar a exigência do diferencial de alíquota de ICMS apenas no exercício financeiro seguinte à conclusão do julgamento, ou seja, a decisão acerca da inconstitucionalidade da cobrança passou a produzir efeitos a partir de 01/01/23.

Esclareça-se, a propósito, ser o Diferencial de Alíquota de ICMS (DIFAL) um mecanismo instituído para proteger a competitividade do estado onde o comprador de uma mercadoria reside. O tributo deve ser recolhido pelo contribuinte do ICMS quando há diferença entre alíquota interna do estado de destino da mercadoria e a alíquota interestadual.

Com a publicação da Lei Complementar nº 190/2022 ocorrida em 05/01/2022 houve questionamento dos contribuintes quanto o início da sua vigência, em razão de normas constitucionais que estabelecem que leis que instituem ou aumentam alíquotas de tributos não detêm vigência imediata, como aliás, arguido na defesa.

Em que pese a discussão acerca da Lei Complementar, que regulamentou a cobrança do tributo, deva observar a anterioridade para começar a produzir efeitos, ou seja, o imposto só poderia ser

cobrado no exercício financeiro seguinte à entrada em vigor da lei, em 2023, para não surpreender o contribuinte, buscando proporcionar maior segurança jurídica à relação jurídico-tributária, recente decisão proferida pelo STF se posicionou no sentido de que a referida Lei não cria nem aumenta tributo e definiu, que em razão da noventena, a legislação deveria ser aplicada a partir de 05/04/2022.

A discussão encetada se estendeu sendo em 29/11/2023, as ADIs 7066, 7078 e 7070, que tratavam da possibilidade de cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL) em operações com consumidores finais não contribuintes do ICMS pelos Estados, a partir do exercício financeiro de 2022, nos termos da Lei Complementar 190/2022, todas sob a relatoria do Ministro Alexandre de Moraes foram julgadas, através do Plenário Virtual.

Na decisão prolatada, por maioria, os Ministros analisaram a necessidade de observação dos princípios da anterioridade geral e nonagesimal, em razão da possível instituição de uma nova relação tributária, sendo fixado o entendimento de que a Lei Complementar nº 190/2022 não estabeleceu nova relação tributária e, conseqüentemente, deve ter vigência após noventa dias de sua promulgação, fixando a necessidade de observação apenas da anterioridade nonagesimal.

Prevaleceu no julgamento o voto do ministro relator, para quem deve ser observado, no caso, o princípio da anterioridade nonagesimal, expressamente mencionado na parte final do artigo 3º da Lei Complementar nº 190/2022, que estabelece que a lei deve produzir efeito após 90 dias da data de sua publicação.

De acordo com o ministro, não se aplica ao caso o princípio da anterioridade anual, na medida em que a Lei Complementar nº 190/2022 não criou tributo, mas apenas estabeleceu regra de repartição de arrecadação tributária. A seu ver, houve o fracionamento do tributo entre o estado produtor e o estado de destino, sem repercussão econômica para o contribuinte, tendo o acompanhado neste entendimento os ministros Dias Toffoli, Gilmar Mendes, Nunes Marques, Luiz Fux e Luís Roberto Barroso.

Esclareça-se que em fevereiro de 2021, o STF decidiu que esse mecanismo de compensação teria de ser disciplinado por meio de lei complementar, sendo que em dezembro de 2021, foi aprovada a Lei Complementar nº 190, todavia a sanção presidencial ocorreu apenas em 04 de janeiro de 2022, como já reportado, fato que motivou a discussão sobre o início de sua vigência.

De um lado, os contribuintes sustentavam ponto de vista de que a cobrança só poderia ser exigida em 2023, ao passo que os Estados apontavam preocupação com a queda na arrecadação sem a cobrança do DIFAL em 2022.

O ministro Relator indeferiu pedido de medida cautelar nas três Ações Diretas de Inconstitucionalidade já mencionadas (ADIs 7066, 7070 e 7078) que questionam a Lei Complementar 190/2022, editada para regular a cobrança do Diferencial de Alíquota do Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços (DIFAL/ICMS), previsto na Lei Complementar nº 87/1996.

Na ADI 7066, a Associação Brasileira da Indústria de Máquinas e Equipamentos (ABIMAQ) argumentava que, como a lei foi promulgada em 2022, a cobrança só poderia vigorar em 2023.

Em sua decisão, o ministro ressaltou que o princípio constitucional da anterioridade previsto no artigo 150, inciso III, alínea “b” da Constituição Federal, protege o contribuinte contra intromissões e avanços do Fisco sobre o patrimônio privado.

Considera que, no caso em análise, isso não ocorre, pois se trata de tributo já existente, sobre fato gerador tributado anteriormente (operações interestaduais destinadas a consumidor não contribuinte), por alíquota (final) inalterada, a ser pago pelo mesmo contribuinte, sem aumento do produto final arrecadado. Como a alteração legal não prejudica, nem surpreende o contribuinte, a concessão da liminar seria inviável.

Já nas ADI 7070 e 7078, os Estados de Alagoas e Ceará, respectivamente, contestavam a

determinação legal de que a cobrança do tributo só seria retomada três meses após a criação de um portal com as informações necessárias ao cumprimento das obrigações tributárias nas operações e nas prestações interestaduais (artigo 24-A, parágrafo 4º da Lei Complementar, observando que o decurso de mais de noventa dias desde a edição da norma descaracterizaria o requisito do perigo da demora, necessário para a apreciação da liminar.

O Ministro Relator declarou, ainda, a extinção da ADI 7075, ajuizada pelo Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Produtos Siderúrgicos (SINDISIDER), diante do entendimento de que a entidade não possuía legitimidade para propor ações de controle concentrado de constitucionalidade, como as ADIs, uma vez que a jurisprudência vigente no STF atribui legitimidade apenas às confederações sindicais, e não às entidades sindicais de primeiro e de segundo graus.

Ainda importante lembrar, à vista da argumentação defensiva posta, que quando do julgamento da Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 5.469 e do Recurso Extraordinário nº 1.287.019, o STF reconheceu a inconstitucionalidade da cobrança, em operação interestadual envolvendo mercadoria destinada a **consumidor final não contribuinte**, do diferencial de alíquota do ICMS, prevista na legislação estadual e no Convênio ICMS 93/15, por invasão de campo próprio de Lei Complementar Federal.

Todavia, os efeitos do julgado foram modulados a fim de preservar o equilíbrio financeiro estatal, além da Segurança Jurídica.

Registre-se que grande parte da arguição defensiva repousa na apreciação da matéria relativa ao julgamento realizado quanto a cobrança de DIFAL em operações interestaduais para não contribuintes do ICMS, hipótese diversa daquela dos presentes autos.

Entretanto, no caso em comento, onde se discute não a incidência do DIFAL sobre operações interestaduais para não contribuintes do ICMS, reitero, mas sim, para contribuinte do imposto, caso da autuada, empresa regular e devidamente inscrita no estado da Bahia em tal condição.

Aqui, necessário se esclarecer que ao analisar o RE 1499539/MG, exatamente sobre esta questão, o STF, igualmente por maioria, decidiu de acordo com a seguinte tese:

“É infraconstitucional a controvérsia sobre a suficiência da disciplina da Lei Complementar nº 87/96 para a exigibilidade do ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto”.

Vejamos trecho da decisão:

“5. É o relatório. Passo à manifestação.

6. O recurso extraordinário não pode ser conhecido, pois exige o exame de legislação infraconstitucional. De toda forma, em razão da repetitividade de processos sobre o tema, entendo que o processo deve ser afetado ao Plenário Virtual, de modo a se atribuir os efeitos da declaração de ausência de repercussão geral à afirmação da natureza de matéria infraconstitucional da controvérsia (RISTF, art. 324, § 2º, e art. 326-A). Com o apoio de ferramenta de inteligência artificial VitorIA já se identificaram 65 recursos extraordinários no STF sobre a suficiência da LC nº 87/1996 para a exigibilidade de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto.

7. A tese do recurso é de que, até a publicação da Lei Complementar 190/2022, não existia lei complementar que definisse as normas gerais para a cobrança de ICMS-DIFAL nas operações de aquisição de mercadorias para fins de uso e consumo e integração ao ativo imobilizado de consumidor final contribuinte do imposto. Segundo os recorrentes, a exigência de edição de lei complementar teria sido confirmada pelo STF no Tema 1.093/RG, cuja tese assentou que ‘a cobrança do diferencial de alíquota alusivo ao ICMS, conforme introduzido pela Emenda Constitucional nº 87/2015, pressupõe edição de lei complementar veiculando normas gerais’.

8. Ocorre que, como destacado pelo acórdão recorrido, o Tema 1.093/RG (RE 1.287.019, Red. p/ Acórdão Min. Dias Toffoli, j. em 24.02.2021) tratou da cobrança de diferencial de alíquota de ICMS nas operações interestaduais destinadas a consumidor final não contribuinte. O recurso não examinou a controvérsia relativa ao consumidor final contribuinte do imposto. A questão relativa à necessidade de lei complementar para a cobrança de ICMS-DIFAL em operações destinadas a consumidores não contribuintes tem origem na

EC nº 87/2015, que introduziu a alíquota interestadual a consumidor final não contribuinte do ICMS. A previsão de alíquota para consumidor final contribuinte do ICMS já constava do art. 155, § 2º, VII, da Constituição, cujas normas gerais foram disciplinadas pela Lei Complementar nº 87/1996, nas operações destinadas a consumidor final não contribuinte do ICMS. A previsão de alíquota para consumidor final contribuinte do ICMS já constava do art. 155, § 2º, VII, da Constituição, cujas normas gerais foram disciplinadas pela Lei Complementar nº 87/1996.

9. Assim sendo, o debate sobre a exigibilidade de ICMS DIFAL para consumidor final contribuinte do imposto não diz respeito a incidência direta do art. 146, III, da Constituição, que exige lei complementar para a fixação de normas gerais em matéria de legislação tributária. Afinal, não houve, tal como ocorreu com as operações com consumidor final não contribuinte, a instituição de nova alíquota pelo Poder Constituinte reformador. A questão diz respeito à interpretação da Lei Complementar nº 87/1996, de modo a definir se ela já disciplinava suficientemente a cobrança de diferencial de alíquota em operação interestadual para consumidor final contribuinte do imposto. Assim sendo, a ofensa à Constituição, se existisse, seria reflexa ou indireta, o que inviabiliza o processamento do recurso.

10. A jurisprudência do STF afirma a natureza infraconstitucional da controvérsia sobre a suficiência da Lei Complementar nº 87/1996 para disciplinar o ICMS-DIFAL nas operações interestaduais com consumidor final contribuinte do imposto. Nesse sentido:

AGRAVO REGIMENTAL NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO. TRIBUTÁRIO. ICMS-DIFAL. OPERAÇÃO INTERESTADUAL COM CONSUMIDOR FINAL CONTRIBUINTE DO IMPOSTO. INAPLICABILIDADE DO TEMA 1.093 DA REPERCUSSÃO GERAL. CONTROVÉRSIA ACERCA DA LEI COMPLEMENTAR N. 87/1996 TER REGULAMENTADO SUFICIENTEMENTE A COBRANÇA DO ICMS-DIFAL NA HIPÓTESE DOS AUTOS. NECESSIDADE DE INTERPRETAÇÃO DA LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. PERTINENTE. OFENSA INDIRETA À CONSTITUIÇÃO FEDERAL. INTERPOSIÇÃO DE RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM BASE NAS ALÍNEAS C E D DO INCISO III DO ART. 102 DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. NÃO CABIMENTO. AGRAVO IMPROVIDO. I – A orientação firmada no Tema 1.093 da Repercussão Geral (RE 1.287.019 RG/DF, Redator para o acórdão o Ministro Dias Toffoli, DJe 25/5/2021) restringe-se a cobrança do ICMS-Difal na hipótese de operação interestadual com consumidor final não contribuinte do imposto, ou seja, não se aplica aos casos envolvendo consumidor final contribuinte do tributo. II – Para dissentir da conclusão adotada pelo Tribunal de origem e verificar a procedência dos argumentos consignados no recurso extraordinário – notadamente quanto à controvérsia acerca da Lei Complementar n. 87/1996 ter regulamentado suficientemente a cobrança do ICMS-difal na hipótese de operação interestadual com consumidor final contribuinte do imposto –, seria necessário rever a interpretação dada à legislação infraconstitucional aplicável à espécie, de modo que eventual ofensa à Constituição Federal seria apenas indireta. III – Incabível o recurso extraordinário com base na alínea c do inciso III do art. 102 da Constituição da República, quando o Tribunal a quo não julgou válida lei ou ato de governo local contestado em face da Constituição Federal. IV – A admissão do recurso extraordinário pela alínea d do inciso III do art. 102 da Constituição Federal pressupõe a ocorrência de conflito de competência legislativa entre os entes da Federação. Dessa forma, é incabível o recurso extraordinário, fundado no aludido dispositivo, cuja pretensão seja provocar o reexame da interpretação de norma infraconstitucional conferida pelo Juízo de origem. V – Agravo ao qual se nega provimento. (grifos acrescentados) (RE 1.430.536 AgR, Primeira Turma, Rel. Min. Cristiano Zanin, j. em 13.05.2024).

AGRAVO REGIMENTAL EM RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. DIFERENCIAL DE ALÍQUOTA – DIFAL. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE AQUISIÇÃO DE MERCADORIAS DESTINADAS AO ATIVO IMOBILIZADO E AO USO E CONSUMO. INAPLICABILIDADE DO TEMA 1.093. ANÁLISE DE LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. DESPROVIMENTO. 1. O entendimento desta Corte firmado no julgamento do Tema 1.093 da Repercussão Geral (RE 1.287.019), que trata da exigência do DIFAL nas operações interestaduais que destinem mercadorias a consumidores finais não contribuintes do ICMS, não se aplica à presente hipótese, em que se discute a exigência de DIFAL nas aquisições por contribuinte do ICMS de mercadorias destinadas a uso e consumo e ao ativo imobilizado. 2. É inadmissível o recurso extraordinário quando eventual divergência em relação ao entendimento adotado pelo Colegiado de origem demandar a análise prévia da legislação infraconstitucional pertinente à matéria. 3. Agravo regimental a que se nega provimento. (grifos acrescentados) LEGISLAÇÃO INFRACONSTITUCIONAL. DESPROVIMENTO. (ARE 1.470.639 AgR, Segunda Turma, AgR, Rel. Min. Edson Fachin, j. em 29.04.2024).

(...)

Diante do exposto, manifesto-me pelo não conhecimento do recurso, com a afirmação de ausência de repercussão geral da controvérsia, nos termos da seguinte tese: ‘É infraconstitucional a controvérsia sobre a suficiência da disciplina da Lei Complementar nº 87/1996 para a exigibilidade de ICMS-DIFAL em operações interestaduais destinadas a consumidor final contribuinte do imposto’.”

No caso em comento, se analisou entendimento do Tribunal de Justiça do Estado de Minas Gerais

que entendeu ser exigível o DIFAL do ICMS em operações interestaduais destinadas ao consumidor final contribuinte do imposto, contrariamente ao argumento do contribuinte autuado de que tal diferencial de alíquota só se tornou exigível nessas operações após a edição da Lei Complementar nº 190/2022, pois a exigibilidade não estaria expressa na legislação anterior, a Lei Complementar nº 87/1996.

No mesmo sentido, a Corte, igualmente por maioria, reconheceu a inexistência de repercussão geral da questão, por não se tratar de matéria constitucional, vencidos os Ministros Alexandre de Moraes, André Mendonça e Gilmar Mendes, que sustentavam posição para considerar haver repercussão geral e matéria constitucional a ser analisada, prevalecendo, entretanto, o voto do Ministro Luís Roberto Barroso, que entendeu que o debate tem natureza infraconstitucional, não podendo, portanto, ser feito no STF.

Em seu voto vencedor, o Relator, afirmou que o STF decidiu, por meio do Tema 1093, ser necessária a edição de lei complementar para cobrança do DIFAL do ICMS no caso de consumidores finais não contribuintes do imposto. Porém, firmou posição no sentido de que o entendimento não pode ser estendido aos consumidores contribuintes do imposto.

Neste caso, segundo ele, como visto em trecho do voto condutor, seria preciso analisar se a exigibilidade do diferencial de alíquota está suficientemente fundamentada na Lei Complementar 87/96 o que, representa análise de legislação infraconstitucional.

Portanto, a discussão não seria da competência do STF, que se ocupa apenas de matéria constitucional, uma vez que a controvérsia a ser analisada é se a exigibilidade do DIFAL de ICMS em operações destinadas a consumidor final contribuinte do imposto está suficientemente disciplinada pela Lei Complementar nº 87/96.

Deste modo, tratando-se de uma discussão de caráter infraconstitucional, sua análise deve ocorrer no STJ, uma vez que o STF se ocupa apenas de matéria constitucional, reitero.

A Certidão de Trânsito em Julgado data de 24/10/2024.

Como se observa, as decisões acima enumeradas são posteriores e mais recentes do que as trazidas pela defesa, motivo do seu não acolhimento.

Desta maneira, descabem as considerações defensivas nas quais toma como paradigma para o seu posicionamento o julgamento relativo ao DIFAL nas operações destinadas a consumidor não contribuinte do imposto, bem como quanto a possibilidade de lançamento no período autuado.

Isso diante do entendimento do STF, pois, tal cobrança não teria o caráter de ilegalidade ou de inconstitucionalidade, caso contrário, seria factível a sua apreciação e julgamento quanto a matéria posta, o que confirma a aplicação do teor da Lei Complementar nº 87/96, devidamente incorporada às legislações estaduais e a correteza do procedimento fiscal, quanto a possibilidade de cobrança do DIFAL, o autuado quando cientificado do conteúdo do Parecer da PGE/PROFIS, apenas reiterou os termos da impugnação inicialmente apresentada.

Da análise das Notas Fiscais autuadas, como já dito anteriormente, se percebe que, mais uma vez, são apenas dois produtos autuados: Guardian OG 203B e Oceanic HW 525P.

Por suas definições anteriores, se percebe facilmente serem tais produtos já analisados na infração 01, e como tal, considerados como produtos intermediários para a obtenção do gás no poço.

Esta é a razão pela qual, pelos mesmos motivos já expostos anteriormente, em atenção ao entendimento consolidado pelo STJ, na multicitada decisão proferida pela 1ª Seção, como resultante do julgamento do EREsp 1.775.781/SP, do Parecer da PGE, bem como do novíssimo entendimento do CONSEF, quanto a ter aceito a apropriação do crédito fiscal, até mesmo pela coerência da argumentação externada, tais produtos não estão ao alcance da incidência do recolhimento do diferencial de alíquota, devendo as operações realizadas serem retiradas do

levantamento fiscal.

Pelos expostos motivos, julgo o Auto de Infração IMPROCEDENTE.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração **nº 269139.0021/23-0** lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. – PETROBRÁS**.

Sala Virtual de Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2025.

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO VELOSO DOS REIS – JULGADOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVIERA - JULGADOR

