

**PROCESSO** - A. I. N° 299904.0002/13-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINÁRIA LANDUPHO ALVES)  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINÁRIA LANDUPHO ALVES) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0029-05/14  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 01.12.2014

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**  
**ACÓRDÃO CJF N° 0353-12/14**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Restou comprovado que se trata de materiais utilizados na preservação de equipamentos e tratamento de água e efluentes, sem direito a crédito de ICMS (infrações 2 e 4) Infrações subsistentes. **b)** AQUISIÇÕES DE NITROGÊNIO PARA PURGA, NÃO CONSIDERADO INSUMO INDUSTRIAL. Não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a legitimidade do uso do crédito fiscal nas entradas de materiais, mas a sua efetiva participação no processo de industrialização, seja pelo consumo no próprio processo ou pela integração ao produto final (infrações 2 e 4). Infrações comprovadas. **c)** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MERCADORIAS COM NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. A partir do momento em que foi adicionado ao petróleo, o Pentano (C5+) deixou de existir como produto individualizado, não havendo o direito ao creditamento, nos moldes efetuados pelo sujeito passivo, uma vez que petróleo foi o produto transportado e este, nas operações interestaduais, goza de não-incidência do ICMS na forma do artigo 155, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal. Na situação em análise, o contribuinte não comprovou que o Pentano (C5+) foi objeto de saídas posteriormente tributadas pelo ICMS, seja em estado primário ou pelo uso em seu processo de fabricação de produtos cuja saída foi tributada, caso em que teria o direito a utilizar, como crédito fiscal, o valor do imposto destacado nas notas fiscais de entradas. Infração subsistente. Alterada a Decisão recorrida para restabelecer o débito da primeira infração. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Os bens objeto do levantamento são os mesmos do item 2 da autuação. Pelos mesmos fundamentos ali expostos, mantém-se o lançamento nos valores apurados na ação fiscal. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOR. Operações com *Marine Gasoil* (óleo diesel marítimo). Aplicável às operações objeto da autuação a MVA específica de óleo diesel (infração 3). Infração subsistente. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Foi

retificada, de ofício, a capitulação da multa das infrações 1 e 2. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado em 05/09/13 para exigir ICMS no valor total de R\$35.179.366,47, por meio do qual foi apontado o cometimento de quatro irregularidades, sendo objeto do Recurso Voluntário as imputações 2, 3 e 4, e do Recurso de Ofício, a infração 1, como a seguir descrito:

INFRAÇÃO 1 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto (aquisições de C5+ oriundo de outras unidades da Federação e transportado em embarcações misturado ao petróleo em estado bruto, conforme o Anexo A e cópias das notas fiscais). Valor exigido: R\$27.615.365,69. Multa: 60%;

INFRAÇÃO 2 - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme o Anexo B e cópias das notas fiscais. Valor exigido: R\$5.666.943,71. Multa: 60%;

INFRAÇÃO 3 - procedeu à retenção a menor do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado (saídas de *Marine Gasoil*, conforme o Anexo C e cópias das notas fiscais). Valor exigido: R\$25.438,04. Multa: 60%;

INFRAÇÃO 4 - deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, conforme o Anexo B, referente a materiais escriturados anteriormente como insumos. Valor exigido: R\$1.871.619,03. Multa: 60%.

A Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu a lide administrativa, *in verbis*:

*Inicialmente cabe apreciar os pedidos de diligência ou perícia fiscal formulados na peça defensiva. O referido pedido se encontra vinculado às infrações 2 e 4, atinentes aos estorno de crédito fiscal e diferencial de alíquotas nas aquisições de produtos entendidos pela fiscalização como de uso e consumo e contabilizados pela empresa, na condição de elementos integrantes do custo de produção industrial.*

*Examinando o conjunto probatório existente nos autos, entendo ser desnecessária tal providência saneadora, isto porque a defesa fez a descrição pormenorizada da natureza e função de cada produto (fls. 186 a 245 e fls. 248 a 262, do PAF), consubstanciada nos relatórios técnicos e laudo pericial, juntados na impugnação. Os autuantes, por sua vez, na fase de informação fiscal, teceram considerações sobre o uso dos produtos nos processos do autuado. A matéria fática se encontra, portanto, devidamente esclarecida, razão pela qual indefiro os pedidos de diligência e/ou perícia, formulados na inicial. Com os dados e informações existentes no processo é possível se formular um juízo de mérito a respeito das questões postas no presente processo, com relação ao direito de creditamento de parcelas do ICMS. O detalhamento técnico desse entendimento será feito no exame de cada uma das respectivas infrações.*

*No tocante à infração 1 verifico que a acusação é de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto (C5+ transportadas juntamente com o Petróleo, oriundos de outros estados).*

*Conforme descrito pela empresa autuado, foi produzido PENTANO (C5+ e outros hidrocarbonetos) em unidades de processamento de gás natural (UPGN), localizadas em outros Estados (Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe) e por razões operacionais este produto foi transportado por navios, juntamente com o petróleo, para estabelecimento da PETROBRÁS (RLAM – Refinaria Landulpho Alves), localizado no Estado da Bahia.*

*Os aspectos fáticos acima descritos não foram objeto de controvérsia nos presentes autos, entre autuantes e autuado, razão pela qual tomo-os como verdadeiros.*

*A empresa autuado, ao longo da peça defensiva, argumenta que em se tratando de operação interestadual, mesmo tendo misturado PETRÓLEO ao PENTANO (C5+), deu tratamento de não incidência sobre o primeiro e*

tributou na origem o segundo por se tratar de derivado de gás natural. Utilizou o crédito fiscal no estabelecimento de destino, o que entende ser correto.

Foi observado ainda a emissão em separado das notas fiscais, para acobertar o transporte dos produtos. Em relação ao petróleo, a operação se deu com não incidência do imposto. Já em relação ao C5+, a operação foi tributada à alíquota de 12%, com recolhimento a favor das unidades federadas de origem do produto e apropriação do crédito fiscal correspondente no estabelecimento da empresa situado neste Estado.

Conforme relatado, o contribuinte, objetivando diminuir os custos de transporte, inseriu nos seus navios tanque e dutos dois produtos simultaneamente, aos quais a legislação confere tratamentos tributários diversos: C5+ (pentano) e petróleo, utilizados na fabricação de derivados, a exemplo de nafta petroquímica, gasolina, óleo diesel, querosene de aviação etc.

Para os auditores fiscais autuantes, o C5+, composto de hidrocarbonetos e com propriedades similares ao petróleo é inserido em quantidades significativamente menores, perdendo as suas características, misturando-se e confundindo-se com este último. Tal situação levou os autuantes a concluírem que ambos se tornaram um só produto, ou seja, petróleo.

No entanto, este entendimento pode até ser verdadeiro sob o prisma físico ou químico, mas não tributário, conforme passarei a demonstrar.

A partir da Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, as operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis, não incluídos no inc. I, do parágrafo 4º, do art. 155, da Carta Magna, passou a ter o imposto repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias.

Reproduzo a seguir o teor da norma constitucional acima mencionada:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

[...]

§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

[...]

X - não incidirá:

[...]

b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

[...]

XII - cabe à lei complementar:

[...]

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;

III - nas operações interestaduais com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, destinadas a não contribuinte, o imposto caberá ao Estado de origem;” (grifos nossos).

Este comando constitucional, pela sua literalidade, é autoaplicável, não havendo no sistema normativo, lei ordinária, lei complementar ou Convênio CONFAZ que disponha em sentido contrário ou com outra regulamentação.

Logo, na seara jurídica, gás natural e seus derivados se submetem ao regime de tributação compartilhado, diferentemente do petróleo e combustíveis e lubrificantes dele derivados, onde a incidência do ICMS, nas

*operações interestaduais, é totalmente deslocada para a unidade federada de destino das mercadorias, com imunidade na origem.*

*Resta saber, no caso vertente, se o C5+ é um derivado de gás natural e se misturado ao petróleo perde essas características. Sobre essa questão me parece não haver dúvidas, visto que o produto em questão é originário do processamento do gás natural. Sobre o assunto há farta literatura técnica e no processo o tema foi minuciosamente explicado pelas partes.*

*Conforme consulta feita à literatura técnica por este relator, tendo por fonte o livro “Tecnologia da Indústria de Gás Natural, de Célio Eduardo Martins Vaz e outros, 1ª ed. São Paulo: Blucher, págs. 230/231”, e as informações técnicas existentes no PAF, basicamente, o processamento do gás natural gera gás especificado e pronto para consumo em qualquer equipamento térmico ou motor à combustão a gás ou de uso doméstico, conforme especificação contida na Portaria ANP nº 104, de 08 de julho de 2002. Normalmente, esse gás fornecido é chamado, no âmbito industrial, de gás combustível, gás seco, gás processado, gás residual, ou simplesmente, de gás especificado. Outro combustível de grande importância obtido a partir do gás natural é o Gás Liquefeito de Petróleo (GLP), também denominado de GLGN (gás liquefeito derivado de gás natural), composto pela mistura dos gases propano (C3) e butanos (C4). Esse produto é o combustível de maior utilização no âmbito domiciliar, possuindo alto valor agragado. O processamento do gás natural tem uma relevante importância estratégica, pois uma boa parte da produção nacional de GLP/GLGN é oriunda desse processo industrial.*

*Por sua vez, o fracionamento do gás natural, gera além do GLP/GLGN, uma fração mais pesada, denominada gasolina natural, ou fração C5+, composto de hidrocarbonetos entre 5 e 12 carbonos. Esta fração por não possuir uma especificação bem definida, não tem aplicação mais nobre. O principal destino dado a essa corrente é a injeção em correntes de petróleo em praticamente todas as unidades de processamento de Gás Natural da PETROBRAS., para posterior processamento nas torres de destilação, visando a retirada de derivados a exemplo da nafta petroquímica, gasolina automotiva, querosene de aviação, óleo diesel etc*

*Conforme muito bem pontuou a defesa, na inicial, o GLGN, (gás liquefeito de petróleo derivado de gás natural), por ser derivado de gás natural, se submete ao regime de tributação compartilhado, com incidência do ICMS na origem e no destino, ainda que comercializado conjuntamente e de forma misturada com o GLP derivado integralmente de petróleo. São produtos quimicamente idênticos, resultantes da mistura, conforme afirmado linhas acima, dos gases propano (C3) e butanos (C4).*

*Importante frisar, neste aspecto, a título de similaridade, que Protocolo ICMS 197/10 que sucedeu ao Protocolo ICMS 33/03, admite que o GLGN e o GLP sejam misturados para fins de comercialização, não implicando essa mistura em mudança do regime de tributação dos respetivos produtos, ou seja, as operações interestaduais com GLGN são tributadas de forma compartilhada entre os Estados e a tributação, pelo ICMS, das operações interestaduais com GLP, combustível derivado de petróleo, são deslocadas para a unidade federada de destino, incidindo a imunidade na operação de origem.*

*É também relevante destacar, para a elucidação do caso em exame, as prescrições da Resolução ANP nº 17, de 10/06/2010, transcrita na peça de defesa, e que estabelece a definição de “derivados de gás natural”, em seu art. 2º, inc. VI, a seguir reproduzido:*

**“RESOLUÇÃO ANP Nº 17, DE 10.6.2010 - DOU 11.6.2010**

*Art. 1º Fica regulada, pela presente Resolução, a atividade de processamento de gás natural, que abrange a construção, modificação, ampliação de capacidade e operação de unidades de processamento de gás natural, condicionada à prévia e expressa autorização da ANP.*

*Art. 2º Para os fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições:*

*[...]*

**VI - Derivados de Gás Natural: são produtos decorrentes do fracionamento do Gás Natural, tais como gás processado, gás liquefeito de petróleo (GLP), fração C5+ (ou condensado de gás natural ou gasolina natural), líquido de gás natural (LGN), bem como seus componentes puros.**

*Por último, destaco o recente julgado proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, deste CONSEF, no Acórdão nº 0351-11/13, que declarou insustentável, ainda que de forma não unânime, idêntica cobrança no Auto de Infração nº 299904.0003/12-1. Transcrevo abaixo alguns trechos do voto proferido pelo Consº Paulo Danilo Reis Lopes e pela Consº Rosany Nunes de Mello Nascimento:*

*Consº Paulo Danilo:*

*“É sabido que o que a lei distingue o homem não pode igualar, adágio perfeitamente aplicável no caso concreto, posto que o pentano (C5+) é derivado do gás natural e possui direito ao crédito nas entradas, o que não acontece com o petróleo.*

*Os ingressos de C5+ no estabelecimento do recorrente ocorreram sob a incidência do ICMS (com valores*

*destacados a crédito nos documentos fiscais).*

*Ocorre que os auditores glosaram os mesmos com base no fato de que o produto restou incorporado ao petróleo, e também sob o argumento de que a representatividade do hidrocarboneto neste último era mínima. Data vénia, raciocínio de natureza subjetiva, não pertinente ao direito tributário.*

*Vejamos porque o entendimento do Fisco é equivocado no que concerne à infração 1.*

*Comprovado está que, ainda que em parcelas irrigúrias, os volumes das correntes de petróleo que serviriam de matéria-prima para a produção de outros derivados, como gasolina, óleo diesel etc., restou aumentado, no mínimo na quantia atinente ao C5+.*

*Por consequência, a produção dos referidos derivados também aumentou, visto que algo foi acrescentado ao insumo (este algo é o C5+), e não retirado”.*

(....)

*Cons<sup>a</sup> Rosany Nunes:*

*“Na hipótese dos autos, não há dúvidas de que o insumo em questão se constitui em espécie do gênero produto intermediário indispensável à consecução do processo fabril do recorrente. Além das conclusões extraídas da análise das provas carreadas ao PAF, os prepostos fiscais autuantes, quando inqueridos na respectiva sessão de julgamento, afirmaram categoricamente que se o transporte deste insumo fosse realizado de forma segregada do petróleo nenhum óbice haveria de ser imposto à escrituração e apropriação do crédito do imposto destacado nas notas fiscais de entrada por transferência de C5+.*

*Destarte, se não há discussão acerca do direito ao crédito em razão da natureza do produto, nem quaisquer dispositivos na legislação que rege a cobrança do ICMS que condicionem ou vinculem o gozo deste direito ao meio ou forma de transporte utilizado pelo sujeito passivo, não vislumbro outro caminho a ser trilhado senão o de ratificar os procedimentos adotados pelo Recorrente.*

*Ante ao exposto, DOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, reformando os termos da Decisão recorrida, julgar IMPROCEDENTE a exigência consubstanciada no item 3 do Auto de Infração”.*

*Em concordância com o entendimento esposado pela maioria dos componentes da 1<sup>a</sup> CJF, no arresto citado, e de acordo com a fundamentação tracejada linhas acima, a cobrança de ICMS relativa ao item 1 não procede, visto que o fato do C5+ ao ser misturado ao petróleo para fins de transporte, não desnatura a sua origem, como produto derivado de gás natural, situação em que, nos termos da Constituição Federal e legislação ordinária supervincente, implica em tributação compartilhada entre as unidades federadas nas operações interestaduais.*

*Tenho conhecimento da existência de outras decisões do CONSEF, em sentido oposto ao transcrito linhas acima, a exemplo do Acórdão nº 0046-11-12, da 1<sup>a</sup> CJF, que em outra composição de julgadores, não acolheu a tese da empresa autuado.*

*A par daquela Decisão da instância superior, que foi recentemente modificada em outro julgado referente à mesma matéria (Acórdão nº 0351-11/13, já citado), reafirmo, todavia, que a legislação do ICMS, a partir da Carta Magna e normas infraconstitucionais dela derivada, tomou por base para definir o regime de tributação do petróleo e seus derivados (combustíveis e lubrificantes) e do gás natural e seus derivados, a origem dos produtos e não a sua destinação posterior.*

*Assim, as operações com petróleo e combustíveis e lubrificantes dele derivados são alcançadas pela imunidade tributária, não importando se esses produtos venham a ser misturados a outros, a exemplo do que ocorre com o GLP, quando comercializado conjuntamente com o GLGN, derivado de gás natural, com regulação dos procedimentos pelo Protocolo ICMS 33/03, sucedido pelo Protocolo ICMS 197/10. O mesmo raciocínio deve ser aplicado ao C5+, produto que por ser derivado do gás natural, pela circunstância de ser misturado ao petróleo, não se desnatura quanto à sua origem e correspondente regime tributário.*

*Em conclusão: o procedimento da empresa em apropriar os créditos fiscais nas operações de aquisição de C5+ é, portanto, legítimo.*

*Todavia, o C5+, na condição de insumo do processo fabril, ao ingressar na refinaria, misturado ao petróleo, irá gerar derivados, que poderão ser tributados ou não nas operações subsequentes.*

*Neste caso, necessário se faz que a fiscalização renove o procedimento fiscal a fim de verificar se o “quantum” de crédito apropriado está de acordo com a regra regulamentar contida no art. 97, inc. I, do RICMS/97, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, que prescreve que o contribuinte deve estornar os créditos resultantes das entradas tributáveis proporcionalmente às saídas isentas ou não sujeitas à incidência do ICMS.*

*Certamente, este seria o procedimento correto a ser adotado na fiscalização. Ou seja, deduzir proporcionalmente os lançamentos a crédito por entradas de C5+, tomando-se como parâmetro as saídas não tributáveis, visto que as outras, em obediência ao sobreditivo princípio da vedação à tributação em cascata (não cumulatividade), devem ser apuradas de acordo com o cotejo débito x crédito.*

*Por todo o exposto, reintero o voto pela improcedência do item 1 do Auto de Infração, mas represento à autoridade competente para que, dentro do prazo decadencial, determine a renovação da auditoria correlata, conforme recomendado linhas acima.*

*Examinarei em conjunto as infrações 2 e 4, do lançamento de ofício, relacionadas à glosa dos créditos fiscais de bens de uso e consumo lançados pelo contribuinte como insumos e a correspondente cobrança do diferencial de alíquotas (DIFAL).*

*Observo que as exigências fiscais abrangem produtos que se encontram listados no demonstrativo de fls. 49 a 117, envolvendo: nitrogênio líquido, óleos lubrificantes, inibidores de oxidação (BHT), graxa lubrificante, cloro, água, amina neutralizante, desemulsificante, inibidor de corrosão para água de refrigeração, polieletrolito, sulfato de alumínio, carbonato de sódio, hidróxido de sódio (soda caustica), hyperperse, depositrol, kleen, flogard, DEA (Dietanolamina), dispersante/anti-incrustante, hipoclorito de sódio, inibidor de cinzas, seuquestrante de ferro - Mizuclean*

*Em relação aos citados produtos observo que a glosa de créditos alcança produtos químicos utilizados no tratamento de água de refrigeração e no tratamento de efluentes, dentre outros materiais. Há também o uso de óleos e graxas lubrificantes, aplicados na conservação dos maquinários e o nitrogênio, utilizado no processo de purga nos compartimentos e sistemas da planta industrial, a fim de deslocar os gases inflamáveis e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, oxidação, incêndio e até mesmo a explosão da própria planta industrial.*

*A matéria não é nova neste CONSEF, inclusive havendo decisões que versam sobre a mesma empresa e respectivo processo produtivo, a exemplo do recente Acórdão da 1ª CJF, nº 0351-11/13. Na solução dessa lide houve produção de prova diligencial, em 1ª Instância, que detalhou o uso de cada produto na atividade fabril da empresa.*

*A glosa dos créditos fiscais têm por suporte normativo as disposições contidas no art. 93, inc. I, letra "b" e inc. V, letra "b", c/c o respectivo § 1º, do RICMS/97, todos vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores objeto da autuação.*

*Vejamos então o teor dos dispositivos normativos citados:*

**Art. 93.** Constitui crédito fiscal de cada estabelecimento, para compensação com o tributo devido em operações ou prestações subsequentes e para fins de apuração do imposto a recolher, salvo disposição em contrário:

**I** - o valor do imposto anteriormente cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos:

(...)

**b)** de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização;

(...)

**V** - o valor do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada, real ou simbólica, no estabelecimento, de mercadorias, bens ou materiais, bem como do imposto relativo aos respectivos serviços de transporte, inclusive o imposto pago a título de diferença de alíquotas, sendo as mercadorias, bens ou materiais destinados:

(....)

**b)** a partir do prazo previsto na Lei Complementar Federal nº 87, de 13 de setembro de 1996, ao uso ou consumo do próprio estabelecimento, assim entendidas as mercadorias que não forem destinadas a comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidas nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua produção, composição ou prestação;

(....)

**§ 1º** Salvo disposição em contrário, a utilização do crédito fiscal relativo às aquisições de mercadorias, matérias-primas, produtos intermediários e material de embalagem, inclusive o relativo aos serviços tomados, condiciona-se a que:

**I** - as mercadorias adquiridas e os serviços tomados:

**a)** estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação;

**b)** sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou

**c)** integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso; e

**II - as operações ou prestações subsequentes sejam tributadas pelo imposto, sendo que, se algumas destas operações ou prestações forem tributadas e outras forem isentas ou não tributadas, o crédito fiscal será utilizado proporcionalmente às operações de saídas e às prestações tributadas pelo imposto, ressalvados os casos em que seja assegurada pela legislação a manutenção do crédito.**

*O refino do petróleo e o processamento de gás são atividades tipicamente de natureza industrial, que compreende diversos processos: destilação, craqueamento, hidrotratamento etc.*

*À luz das disposições do RICMS/97 que regulam o direito de aproveitamento dos créditos fiscais, positivadas no art. 93, § 1º, inc. I, letras “a”, “b” e “c”, verifica-se que há três condições básicas a serem preenchidas pelos contribuintes que exercem atividade de transformação industrial:*

1. *que as mercadorias adquiridas estejam vinculadas ao processo de industrialização;*
2. *que sejam as mesmas consumidas no citado processo, ou;*
3. *que as mercadorias integrem o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização.*

*Há ainda uma quarta condição a ser preenchida: as saídas subsequentes dos produtos resultantes da industrialização devem ser tributadas*

*No tocante as condições 2 e 3, a partícula “ou” contida no dispositivo normativo transcrito, indica claramente que as mesmas não são cumulativas. O disjuntivo “ou”, posto na norma, gramaticalmente revela que devem estar presentes uma das duas condições, mas não as duas cumulativamente. Se a intenção do legislador fosse essa (condições cumulativas), teria utilizada no texto a partícula “e” (partícula aditiva).*

*Por outro lado, segundo informações extraídas do processo ora em exame, a partir dos laudos técnicos juntados na peça defensiva, os produtos utilizados no sistema de água de resfriamento se prestam a evitar corrosão nos equipamentos ou crescimento de microorganismos, como algas e fungos. O sistema de resfriamento de água tem a função de gerar menores temperaturas para as correntes intermediárias do processo, deixando-as, desse modo, em condições de serem processadas até a sua transformação em produto final. O método consiste em transferência de calor de um fluido mais quente (corrente de processo) para outro mais frio (água de resfriamento) por intermédio do contato entre ambos. A água que resfria as correntes – ao se aquecer – permite que os seus sais se tornem insolúveis e, junto com microorganismos, se depositem nas paredes dos trocadores de calor, o que pode danificá-los através da corrosão e ocasionar a parada da planta. Para evitar isso é que são usados os produtos químicos objeto da glosa dos créditos fiscais.*

*Portanto, tais itens, apesar de importantes, desempenham um papel secundário na industrialização, não sendo possível afirmar que caracterizam matérias primas, produtos intermediários, essenciais, ou integrados ao produto final na condição de indispensáveis.*

*Frente a essas considerações e a partir do descritivo técnico entendo que os produtos destinados a tratamento de água de resfriamento que não fazem parte do processo de produção, por estarem inseridos em uma corrente secundária que não é parte da industrialização propriamente dita, com a função tão somente de prevenir danos aos equipamentos da planta. Não ensejam crédito fiscal de ICMS por não se encartarem na previsão do art. 93, § 1º, RICMS/1997.*

*Em relação aos produtos aplicados no tratamento de efluentes o crédito também é indevido posto que a utilização dos mesmos se dá numa etapa posterior ao processo fabril, ou seja, fora do processo produtivo, constituindo uma circunstância extrínseca àquele processo. O tratamento dos efluentes, sejam eles resíduos líquidos, gasosos ou sólidos, decorre das relações da fábrica com os órgãos de proteção ambiental, justificando assim a glosa dos créditos fiscais.*

*Em relação ao nitrogênio, conforme já alinhavado linhas acima, verifico que o produto é aplicado no processo de purga nos compartimentos e sistemas da planta industrial, a fim de deslocar os gases inflamáveis remanescentes e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, oxidação, incêndio e até explosão da própria planta industrial. Não é produto que interaja com as matérias-primas para a geração dos produtos finais do estabelecimento fabril. Justifica-se, portanto, a glosa dos créditos fiscais.*

*O mesmo raciocínio, quanto a não participação direta no processo produtivo, se aplica aos óleos e graxas, utilizados na conservação e lubrificação dos equipamentos da fábrica, visando o aumento da vida útil.*

*Não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo.*

*Importante registrar que o STF, no julgamento do Recurso Extraordinário (RE nº 354376/MG), de certa forma reproduziu a tese aqui defendida, conforme abaixo transcrito.*

*“A regra da não cumulatividade, conforme o estrito preceito contido do Texto Constitucional, não constitui*

*razão suficiente para gerar crédito decorrente do consumo de serviços e de produtos onerados com o ICMS, mas desvinculados do processo de industrialização da mercadoria comercializada como atividade principal”.*

*Quanto à descrição da Nota Fiscal nº 611949, lançada no demonstrativo - Anexo “B”- como “fornecimento de refeições, lanches e similar”, não se faz necessário a sua retificação, já que o referido documento, na verdade, corresponde à aquisição de água da Embasa conforme documento anexado pelo autuado. Correto o entendimento esposado pelos autuantes, em relação à glosa de créditos por se tratar de material de uso e consumo.*

*Considerando o acima exposto, mantenho inalteradas as exigências fiscais que compõem os itens 2 e 4 do Auto de Infração.*

*A infração 3, que envolve a cobrança de ICMS, por substituição tributária (ST) efetuada a menor, do produto denominado MARINE GASOIL (óleo diesel marine).*

*Não acato a preliminar de ilegalidade da cobrança por falta de norma que tivesse enquadrado o referido produto na tributação do ICMS. Os auditores se valeram das notas fiscais emitidas pelo próprio sujeito passivo, onde consta a NCM do produto óleo diesel (NCM/SH 2710.29.2), no qual o contribuinte reconheceu que a mercadoria se encontrava enquadrada no regime da ST, fazendo a retenção com MVA de 30%, e aplicação das redução de base cálculo e alíquota especificadas para este produto. A nulidade apontada não subsiste até porque o próprio contribuinte tem agido de forma contrária a tese de defesa que agora apresenta.*

*No tocante ao mérito verifico, nos autos, que os produtos óleo diesel marine e óleo diesel rodoviário, apresentam a mesma NCM, apesar de conterem especificações diferentes definidas nas normas reguladoras da ANP (Agência Nacional de Petróleo, Combustíveis e Biocombustíveis).*

*O óleo diesel é utilizado principalmente em motores automotivos de combustão interna por compressão. Pode ainda ser utilizado como combustível para máquinas agrícolas, ferroviárias, marítimas e para aquecimento doméstico.*

*O óleo diesel, de acordo com sua aplicação, é comercializado como:*

- Rodoviário;
- Marítimo;

*O óleo diesel rodoviário é classificado como do tipo A (sem adição de biodiesel) ou do tipo B (com adição de biodiesel). A Resolução da ANP nº 42, no art. 3º, apresenta a seguinte nomenclatura para o óleo diesel rodoviário:*

*"Art. 3º Fica estabelecido, para feitos desta Resolução, que os óleos diesel A e B deverão apresentar as seguintes nomenclaturas, conforme o teor máximo de enxofre:*

- a) Óleo diesel A S50 e B S50: combustíveis com teor de enxofre, máximo, de 50 mg/kg.
- b) Óleo diesel A S500 e B S500: combustíveis com teor de enxofre, máximo, de 500 mg/kg.
- c) Óleo diesel A S1800 e B S1800: combustíveis com teor de enxofre, máximo, de 1800 mg/kg."

*Em função de diferentes exigências regionais relativas ao meio ambiente e para atender aos requisitos dos diversos motores, existem atualmente no Brasil, os seguintes tipos de óleo diesel:*

- **COMUM:** atende às especificações da ANP, que abrange três tipos de produtos, diferenciados pelo teor de enxofre, densidade, faixa final de destilação e número de cetano, características que influem nas emissões atmosféricas. Esses produtos são, pelas especificações vigentes em 2012, o S50, o S500 e o S1800, cujos teores máximos de enxofre são, respectivamente, de 50 mg/kg, 500 mg/kg e 1800 kg/kg. A utilização de cada um deles depende da localidade de consumo (interior e metropolitano) e da tecnologia do motor.
- **ADITIVADO:** qualquer dos produtos anteriores com a adição de um pacote de aditivos;
- **ÓLEO DIESEL PODIUM<sup>R</sup>:** produto exclusivo da Petrobras Distribuidora com elevado número de cetano e formulação específica de aditivos;
- **ÓLEO DIESEL PADRÃO:** utilizado por montadoras, fabricantes de motores e pelos órgãos responsáveis por sua instalação, em ensaios de avaliação de consumo e de emissões de poluentes para motores Diesel.

*Nas distribuidoras, o óleo diesel pode receber aditivos tais como:*

- a) **BIOCIDAS:** usado a fim de reduzir o crescimento de microrganismos;
- b) **ANTIESPUMANTE:** usado com o fim de reduzir a formação de espuma quando do reabastecimento do veículo, proporciona maior rapidez no enchimento do tanque;
- c) **MELHORADOR DO NÚMERO DE CETANO:** Substâncias do tipo alquilnitratos são usadas com o fim de melhorar o número de cetano, o que facilita a autoignição.

d) **MELHORADOR DE LUBRICIDADE:** forma uma película protetora que reduz o contato entre as superfícies metálicas do motor a diesel;

e) **MELHORADOR DE ESCOAMENTO A FRIO:** interagem com os cristais de parafinas formados no óleo diesel, em baixas temperaturas, reduzindo os efeitos de obstrução e de restrição do fluxo.

Em relação ao óleo diesel marítimo também ocorrem subdivisões de forma a se dispor da qualidade requerida pelo usuário. Todos os tipos de diesel utilizados em embarcações devem conservar como especificação um alto ponto de fulgor (no mínimo 60°C), a fim de prevenir explosões nos porões das embarcações.

- ◆ **Óleo Diesel Marítimo comercial** - Destinado a motores diesel é utilizado em embarcações marítimas. Difere do óleo diesel automotivo comercial principalmente pela necessidade de se especificar a característica de ponto de fulgor relacionada a maior segurança deste produto em embarcações marítimas.
- ◆ **Óleo Diesel Especial para a Marinha / Ártico:** São produzidos para atender necessidades militares, e apresentam maior rigidez quanto às características de ignição, de volatilidade, de escoamento a baixas temperaturas e de teor de enxofre. Sendo, portanto, vantajoso em condições adversas na utilização em embarcações militares, ou outras, nas baixas temperaturas da Antartida.

No Brasil, em torno de 73% do óleo diesel produzido é destinado ao transporte rodoviário.

A responsabilidade pelo recolhimento do imposto por substituição tributária do óleo diesel, nas operações internas, desde a produção até o consumo, é do estabelecimento industrial refinador.

O industrial refinador é aquele que opera o processamento e o refino do petróleo com vistas à obtenção dos componentes que serão utilizados nas mais diversas aplicações, tais como, combustíveis, a exemplo do óleo diesel.

O óleo diesel é produzido através da formulação de diversas correntes de hidrocarbonetos. As correntes de hidrocarbonetos são líquidos derivados de petróleo e derivados de gás natural, utilizados em mistura mecânica, para a produção de combustíveis e demais derivados, de conformidade com as normas estabelecidas pela ANP (Agência Nacional de Petróleo).

O enquadramento do óleo diesel no regime de ST, nas operações internas, decorre de disposições, combinadas, da lei estadual do imposto e do RICMS.

A legislação do ICMS do Estado da Bahia, do art. 512-A e 512-B, do RICMS/97, ao prescrever normas atinentes à tributação do óleo diesel pelo regime de ST, enquadrou o referido produto com a NCM/SH 2710.29.2, fixando a MVA, nas operações internas, no percentual de 31,79%, a partir das disposições do Ato COPEPE MVA nº 01/2009.

O legislador, portanto, não diferenciou o regime de tributação do óleo diesel rodoviário e do óleo diesel marítimo. Ambos se submetem à mesma sistemática de tributação pelo ICMS: redução de base de cálculo de 40%, alíquota de 25% e MVA, nas operações internas, de 31,79%. Na composição dessa MVA estão contempladas todas as espécies de óleo diesel com peso maior para o produto de uso rodoviário.

Frente ao exposto, está correta a interpretação feita pelos autuantes no Auto de Infração, não devendo prevalecer a tese defensiva de que a cobrança do ICMS em relação ao óleo diesel marítimo estáivada de ilegalidade e baseada em presunção sem lastro jurídico.

Ante o exposto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do lançamento de ofício em exame, excluindo o item 1 da autuação e mantendo integralmente os itens 2, 3 e 4, conforme o quadro abaixo:

INF	RESULTADO	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA
01	IMPROCEDENTE	27.615.365,69	0,00	60%
02	PROCEDENTE	5.666.943,71	5.666.943,71	60%
03	PROCEDENTE	25.438,04	25.438,04	60%
04	PROCEDENTE	1.871.619,03	1.871.619,03	60%
<b>TOTAL</b>		<b>35.179.366,47</b>	<b>7.564.000,78</b>	

#### VOTO DISCORDANTE

Discordo, com a devida venia, do entendimento do ilustre Relator, quanto a sua Decisão de julgar improcedente a primeira infração, relativa à exigência de crédito indevido de ICMS decorrente da operação interestadual do produto C5+.

Conforme Decisão emanada pela 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0389-13/13, de cujo colegiado fiz parte e cujo voto acompanhei, em relação à mesma questão, na qual se concluiu que o crédito fiscal é indevido, conforme texto que reproduzo:

A matéria em análise foi objeto do Auto de Infração 298937.0001/09-5, o qual foi julgado Procedente em primeira instância, Acórdão JJF Nº 0018-05/11, sendo essa Decisão mantida em segunda instância

conforme o Acórdão CJF N° 0046-11/12, no qual a ilustre relatora concluiu o seu voto, em síntese, da forma:

[...]

*"Assim, conclui-se que, ao ser adicionado ao petróleo pelos estabelecimentos remetentes, o Pentano (C5+) perde a sua condição de produto individualizado derivado do gás natural (com NCM/SH própria), misturando-se indelevelmente aos elementos que compõem o petróleo (cuja NCM/SH é diversa), razão pela qual deve incidir a mesma forma de tributação que recai sobre este último. Como há previsão de imunidade nas operações interestaduais de petróleo e seus derivados, também não deve haver incidência de ICMS sobre o Pentano (C5+) misturado ao petróleo, consoante o disposto no artigo 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal de 1988, abaixo transcritos:"*

[...]

*Comungando com o posicionamento acima e com o opinativo da PGE/PROFIS, entendo que o pentano (C5+), ao ser adicionado ao petróleo para fins de transporte, perde as suas características próprias, passando a constituir um só produto: petróleo. Considerando que nos termos do art. 155, II, §2º, X, "b", da Constituição Federal, as operações interestaduais com petróleo e seus derivados gozam de imunidade, o pentano (C5+) que foi adicionado ao petróleo e com o qual se fundiu formando um único produto (petróleo) também não sofre a incidência do ICMS e, por via de consequência, não gera direito a crédito fiscal.*

*O recorrente afirma que o CONFAZ admite o armazenamento e o transporte conjunto do GLP-GN e do GLP-PL e, como o pentano é um derivado de gás natural, procedeu em conformidade com o Protocolo ICMS 33/03 e com o Convênio ICMS 03/99.*

*Esse argumento recursal não se mostra capaz de modificar a Decisão de Primeira Instância, pois a matéria em análise trata da vedação do direito ao crédito fiscal nas operações imunes, ao passo que o Protocolo ICMS 33/03 e o Convênio ICMS 03/99 cuidam do regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo e outros produtos.*

*Dessa forma, a utilização do crédito fiscal de que trata a Infração 5 é indevida e, portanto, foi correta a Decisão de primeira instância.*

*Por sua vez, diversos julgados das Juntas de Julgamento Fiscal vêm mantendo a procedência da aludida exigência fiscal, a exemplo dos Acórdãos n°s: 0243-01/11 e 0309-02/11, dos quais reproduzo os seguintes textos, respectivamente:*

*Acórdão n°: 0243-01/11;*

*No que diz respeito à infração 09, que também foi objeto de diligência solicitada por esta Junta de Julgamento, o resultado trazido pelos diligentes da SAT/COPEC, indica que petróleo e pentano (C5+) são produtos distintos somente enquanto separados. Porém, no momento em que o pentano é misturado ao petróleo deixa de existir como pentano passando a existir apenas petróleo. Relevante o registro feito pelos diligentes, no sentido de que não há como separar os dois produtos sem passar por um processo industrial, logo o que a Petrobrás transfere para a RLAM é apenas petróleo, bem como que a RLAM não tem uma linha de produtos separada para os derivados do petróleo e outra para os derivados do penta (C5+) que tiveram origem nas UPGN', a partir do gás.*

*Portanto, restou comprovado que houve transferência irregular de crédito fiscal, haja vista que a nota fiscal foi emitida dissociada da mercadoria, ou seja, houve saída de petróleo e não de pentano.*

*Diante do exposto, considero integralmente subsistente esta infração.*

*Acórdão n°: 0309-02/11;*

*Em relação às arguições trazidas pela defesa quanto à infração 05, cabe acolhimento ao entendimento alinhado pelos autuantes, na medida em que destacam a diligência efetuada no Processo n° 082655-2009, para o AI 298937.0001/09-5 pelo AF Marcelo Mattedi, que discorre sobre os conceitos de petróleo e C5+, "o petróleo é "uma mistura constituída predominantemente por hidrocarbonetos, que ocorre na natureza nos estados sólido, líquido e gasoso", enquanto o C5+, também chamado de gasolina natural, é "uma mistura de hidrocarbonetos que se encontra em estado líquido em certa pressão e temperatura, composta de petano (C5) e outros hidrocarbonetos pesados".*

*A defesa descreve que na operação, o C5+ é separado do gás natural em uma Unidade de Processamento de Gás Natural – UPGN, situada nos Estados de Sergipe, Alagoas e Rio Grande do Norte. Como a quantidade produzida é pequena, o C5+ é adicionado ao petróleo que é remetido para o autuado, que atua no refino de petróleo e está situada no Estado da Bahia. Tanto o petróleo quanto o C5+ são misturas de hidrocarbonetos.*

*Logo, ao ser misturada uma pequena quantidade de C5+ ao petróleo este não perderá suas propriedades físico-químicas e continuará sendo petróleo. Assim o produto efetivamente transportado é petróleo.*

*Em consonância com os autuantes, entendo que a separação do C5+ adicionado ao petróleo para ser transportado, não é possível, “porque como o petróleo também é constituído por uma mistura de hidrocarbonetos, o C5+ que pode ser separado é uma mistura do C5+ originalmente contido no petróleo com o C5+ originado de gás natural e adicionado ao petróleo para ser transportado.*

*Em resumo, entre petróleo e C5+, mas não daquele C5+ que foi adicionado ao petróleo para ser transportado, pode ser efetuada a separação.”*

*O certo é que para solucionar um problema de logística o C5+ foi diluído em petróleo.*

*Assim como os autuantes, entendo que se o C5+ fosse transportado separadamente, teria tributação normal, mas, a partir do momento que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como um produto individualizado, como bem disse o autuado. Sendo, assim, concordo com o entendimento de que não há porque se falar em tributação, e consequentemente em crédito fiscal, por força da imunidade constitucional.*

*Dante do exposto, fica mantida a infração 05 na íntegra.*

*Assim, diante de tais considerações, voto pela procedência da primeira infração.*

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário, alegando que a Decisão de piso incorreu em equívoco quanto ao entendimento esposado nas infrações 2, 3 e 4.

No que tange às infrações 2 e 4, argumenta que os produtos adquiridos, objeto da autuação, são produtos intermediários, já que estão vinculados ao processo de industrialização e são nele consumidos, atendendo ao disposto no artigo 93, inciso I, alínea “b” e seu § 1º, alínea “c”, do RICMS/97, para utilização do crédito fiscal.

Afirma que “*não há que se falar, portanto, que a mercadoria adquirida, para dar direito ao crédito, deva ser obrigatoriamente integrada ao produto final ou deva ter contato físico com ele em algum momento do processo de industrialização, bastando que seja vinculada à atividade produtiva e que venha a ser consumida no processo de industrialização do estabelecimento adquirente*”.

Acrescenta que “*os laudos em anexo, confirmam que os produtos mencionados no Auto de Infração são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado (RLAM): são produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade*”.

Explica que uma parte dos insumos em questão é utilizada na análise e tratamento de água de refrigeração inerente ao processo industrial da refinaria e foi objeto de perícia judicial no Processo nº 769055-8/2005, no qual o *expert* ratificou a sua essencialidade para o processo produtivo que “*não ocorre sem o concurso dessa série de produtos que, de fato, não se agregam ao produto final, mas lhe são indispensáveis, seja permitindo reações químicas e térmicas; seja tratando de outros produtos necessariamente vinculados ao processo fabril; seja purgando produtos inflamáveis; seja tratando dos efluentes decorrentes das plantas industriais, destinado a descarte ou reutilização por determinação dos órgãos ambientais*”.

Ressalta que o Tribunal de Justiça da Bahia já decidiu que “*entende-se por produto intermediário todo e qualquer tipo de material utilizado para a produção de um determinado produto, mas que não, necessariamente, integre a ele, podendo ser, desse modo, materiais auxiliares de produção, usados na fábrica para dar suporte à produção do produto final ou produto acabado, sofrendo desgaste ou perda de propriedade no curso do processo produtivo. Enquanto que material de uso e consumo são os materiais consumidos em atividades não produtivas*”. (Voto condutor do Acórdão nos Embargos de Declaração nº 0122742-05.2006.8.05.0001; Relator(a): Sara Silva de Brito; Primeira Câmara Cível; Data do julgamento: 16/07/2012; Unâime)”.

Entende que, “*ao contrário de que afirmado pelo 1. Relator, a essencialidade serve de aspecto preponderante para determinar a utilização do crédito fiscal*”, uma vez que, “*se os*

*intermediários são essenciais à produção, não é possível atribuir-lhes a natureza de bens de uso e consumo do estabelecimento, porque conceitualmente desvinculados dela”.*

Conclui que “*se esses insumos se apresentam no processo industrial como indispensáveis para que ele aconteça, não só é aplicável a norma contida no artigo 97 que, a contrario sensu, admite o creditamento, como igualmente não há falar-se em DIFAL, que apenas incide nas aquisições interestaduais de bens de uso e consumo”.*

Prossegue dizendo que a equivocada concepção de que o crédito fiscal se sujeita ao efetivo contato físico da mercadoria adquirida com o produto em fabricação decorre do já revogado Convênio ICMS 66/88, entretanto, a Lei Complementar nº 87/96 ampliou a possibilidade do uso do crédito fiscal, estabelecendo como único requisito a vinculação da mercadoria com a atividade-fim do estabelecimento, consoante os julgados do Superior Tribunal de Justiça que transcreveu.

Lembra que a regra constitucional da não-cumulatividade foi estabelecida para se evitar tributação em cascata sobre mercadorias e que o custo de aquisição dos produtos intermediários integra obrigatoriamente o custo de produção das mercadorias comercializadas por seu estabelecimento, de acordo com o que determina o inciso I do artigo 290 do Regulamento de Imposto de Renda, fundado no Decreto-lei nº 1.598/77.

Entende que, caso não seja possível utilizar como crédito fiscal o ICMS cobrado na aquisição, o imposto aumentará artificialmente o preço da mercadoria, ferindo-se a regra constitucional da não-cumulatividade.

Alega que os produtos intermediários não se confundem com bens de uso e consumo, pois, enquanto aqueles integram o custo de produção, estes compõem as despesas operacionais ou não operacionais da sociedade empresária e, ademais, “*o conceito de uso e consumo deve ser interpretado de forma residual, ou seja, compõem-se de mercadorias que não integram o custo de produção ou o immobilizado do estabelecimento; não se podendo considerar, portanto, produtos intermediários do processo produtivo, a ele essencial e, portanto, vinculados à atividade-fim, como bens de uso e consumo”.*

Quanto à infração 3, argumenta que “*a cobrança do ICMS sobre o MGO “Marine Gasoil” representa ofensa ao princípio da legalidade tributária uma vez que não existe regulamentação específica sobre a incidência do ICMS na operações realizadas com este bem”.*

Observa que, segundo o artigo 150, inciso I, da Constituição Federal, é vedada a instituição de tributos sem lei anterior que o estabeleça e, por força dessa limitação, somente será legítimo o tributo regularmente submetido ao devido processo legislativo. Discorre sobre o estado de direito, a democracia e a tripartição de poderes.

Alega que, no presente caso, o Fisco estadual pretende cobrar a diferença de ICMS nas operações de venda de *Marine Gasoil*, afirmando que reteve e recolheu a menor o tributo decorrente da substituição tributária, todavia, afirma que a discussão se volta para a verificação da própria existência de lei instituidora do ICMS incidente sobre as operações com MGO – *Marine Gasoil*, que “*tem como finalidade o abastecimento de embarcações e por se tratar de produto específico da PETROBRAS não foi regulamentado pela legislação do ICMS”.*

Salienta que não há NCM específico para o *Marine Gasoil*, nem regime de tributação ao qual ele deva se submeter, por isso, “*para tributá-lo de acordo com os preceitos do Ordenamento Jurídico nacional, em primeiro lugar deveria haver Lei assim prevendo, bem como a correta regulamentação da matéria, sob pena de ser ilegítima toda e qualquer forma de tributação sobre ele incidente”.*

Destaca, ainda, que, em sua atividade, produz e comercializa o *Marine Gasoil*, fornecendo a mercadoria para diversos adquirentes localizados no Estado da Bahia e, por disposição dos artigos 512-A e 512-B do RICMS/97, vigente à época da realização das operações, o formulador e o industrial refinador de combustíveis derivados de petróleo ou de gás natural são responsáveis

pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias ali elencadas, dentre elas, o *Marine Gasoil* – MGO.

Dessa forma, “*por assemelhar-se ao óleo diesel e ser considerado o diesel marítimo a PETROBRAS classifica o MGO na NCM 2710.19.21, com alíquota e benefício da redução da base de cálculo próprios do Óleo Diesel, submetendo-se à carga tributária efetiva de 15%, decorrente a aplicação da alíquota de 25% sobre a base de cálculo reduzida em 40%*”. (sic)

Afirma, ainda, que, “*o cálculo do tributo decorrente da substituição tributária é feito com o acréscimo na Base de Cálculo da respectiva Margem de Valor Agregado - MVA em relação às operações posteriores à etapa inicial de comercialização da cadeia produtiva*” e que “*a margem correta relativa ao MGO é de 30%*”, ao contrário do que entende a Fiscalização que considera que a MVA correta deveria ser a mesma do óleo diesel, seguindo a linha da NCM acima indicada, qual seja, 31,79%.

Aduz que o Estado, “*com base em pesquisa realizada para verificação do preço final do produto, calcula uma média ponderada, que resulta em um percentual divulgado por Ato legal interno dos Estados e por Ato COTEPE*” e que, em relação ao óleo diesel automotivo essa pesquisa “*é realizada com fundamento no preço praticado nos postos de combustíveis, contudo, em relação ao MGO – Marine Gasoil - não há como realizar esse tipo de análise uma vez que se trata de produto específico da PETROBRAS, não regulamentado pela legislação*”.

Assim, entende que “*não há como aplicar a mesma MVA do Diesel para o Marine Gasoil e, por isso, aplicou-se para o MGO a margem de valor agregado de 30%, tal como se faz em relação aos produtos que não estão relacionados nos anexos I e II do Convênio ICMS 110/07*”.

Chama a atenção para o fato de que “*a alíquota corresponde a uma grandeza aplicável sobre o valor da base de cálculo para identificação e cálculo do valor do tributo a ser recolhido, enquanto a Margem de Valor Agregado é instrumento matemático que auxilia na definição da própria base de cálculo*” para a substituição tributária.

Acrescenta que “*em relação à carga de tributária do Óleo Diesel, o art. 87, XIX, do RICMS/BA prevê expressamente que a carga tributária efetiva corresponde a 15%, sendo esta sistemática aplicada ao Marine Gas Oil (MGO), em razão de semelhança entre os dois bens*”, “*todavia, em relação à Margem de Valor Agregado aplicável no regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, existe previsão fundamentando a aplicação do percentual de 30% a título de MVA para o MGO, conforme indicado acima, bem como em razão da inexistência de ATO COTEPE regulando a MVA para o MGO*”.

Argumenta que, “*ao utilizar a alíquota efetiva própria do Óleo Diesel para o cálculo do valor devido a título de ICMS para o Marine Gás Oil, o autorizado vale-se de interpretação analógica devido à similitude, mas não identidade dos bens, bem como inexistência de regra específica para o caso*”, entretanto, “*para o cálculo da MVA há previsão específica da legislação, estando o MGO previsto na regra geral de aplicação do percentual de 30%, uma vez que apesar de ser similar não é idêntico ao Óleo Diesel, tratando-se de mercadorias diversas*”.

Alega que “*tanto existem diferenças entre o óleo diesel comum e o óleo diesel marítimo que, conforme pesquisa efetuada pelas Autoridades Fiscais e indicada nas informações fiscais, é preciso que a PETROBRAS produza específica mercadoria para o abastecimento de embarcações de qualquer porte, não sendo adequada a utilização do diesel comum neste tipo de veículo*”, não havendo como aplicar a mesma MVA do Diesel para o *Marine Gasoil*.

Por fim, ressalta “*que o percentual de Margem de Valor Agregado traduz uma presunção fiscal acerca do valor que será acrescido ao bem nas operações subsequentes à saída do produto da refinaria*”, que “*visa retratar o valor do bem vendido ao consumidor final, para então ser encontrado o valor da base de cálculo do ICMS incidente nas respectivas operações*”.

Lembra que, apesar de serem bastante utilizadas, as presunções em Direito Tributário devem se basear nos preceitos da Constituição Federal, especialmente da capacidade contributiva e do não confisco, sob pena de se tributar fato gerador ou base de cálculo distantes da realidade e, destarte, “*a fixação e aplicação da Margem de Valor Agregado deve refletir com fidedignidade o valor que determinado produto irá assumir na sua venda ao consumidor final, não podendo materializar carga tributária distinta daquela que existiria acaso a tributação fosse realizada sem aplicação da substituição tributária*”.

Repete que, apesar de se utilizar para o *Marine Gasoil* – MGO – a base de cálculo e alíquota relativas ao óleo diesel, não se deve tratar o MGO como se diesel fosse para fins de aplicação da Margem de Valor Agregado, pois a valoração do valor final do MGO e do Óleo Diesel é feita de maneira diferente, uma vez que, “*para verificação do preço do Óleo Diesel são efetuadas pesquisas e análise sobre o valor do diesel no posto de combustível, contudo o MGO é produto específico da PETROBRAS, não sendo tal método de valoração compatível, nem adequado*”.

Finalmente, pede a insubsistência das infrações 2, 3 e 4 do lançamento de ofício.

A PGE/PROFIS, por meio da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, com os seguintes argumentos:

Quanto às infrações 2 e 4, não vê dificuldade em concluir que os produtos listados na autuação são de uso e consumo, pois: a) são utilizados fora do processo produtivo, no tratamento de água e no sistema de combate a incêndio em todas as unidades de produção da refinaria; b) prestam-se a promover a conservação dos equipamentos industriais e o tratamento de efluentes industriais, não correspondendo a qualquer atividade produtiva.

Concernente à infração 3, entende sem fundamento a alegação recursal, de falta de regulamentação do produto “*marine gasoil*” pela legislação do ICMS, haja vista que a instrução do PAF “*revelou que o produto é óleo diesel apropriado a embarcações, tendo, inclusive, a mesma classificação NCM que o óleo diesel destinado a veículos rodoviários*”.

Acrescenta que “*as pequenas diferenças entre os produtos óleo diesel rodoviário e óleo diesel marítimo não justificam que consideremos produtos distintos*” e, portanto, “*está correta a utilização da MVA prevista nos art. 512-A e 512-B do RICMS vigente à época*”.

Na sessão de julgamento, o Conselheiro Fernando Antonio Brito de Araújo declarou-se impedido de discutir e votar neste processo administrativo fiscal, tendo em vista que atuou como julgador na primeira instância, nos termos do artigo 40, §§ 1º e 3º, do Regimento do CONSEF, aprovado pelo Decreto nº 7.592/99.

## VOTO

O Recurso de Ofício foi interposto em razão da desoneração, procedida pela Junta de Julgamento Fiscal, do débito exigido na infração 1 deste PAF.

Do exame dos autos, constato que, na referida imputação, foi lançado o ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal “*nas aquisições de C5+ oriundo de outras unidades da federação transportado em embarcações misturados ao petróleo em estado bruto*”.

Ressalto, inicialmente, que o Pentano (C5+) é um hidrocarboneto que tanto pode ser extraído do petróleo como do gás natural, todavia, segundo o que foi relatado pelo recorrente, o produto transferido de suas filiais localizadas em outros Estados é derivado do gás natural.

De acordo com o relatado pelo sujeito passivo, como as filiais não possuem estrutura de reprocessamento (ou fracionamento) do C5+, o produto é transferido para seu estabelecimento misturado ao petróleo com o intuito de aproveitar a logística de transporte existente.

O contribuinte, em sua impugnação, alegou que “*os produtos (petróleo e C5+) são misturados para armazenamento e transporte até seu processamento nas refinarias, sendo, entretanto,*

*produtos diferentes que darão origem a derivados diversos: o C5+ sairá quase integralmente na Nafta Petroquímica (não combustível), enquanto o petróleo dará origem, por exemplo, à gasolina, diesel, óleo combustível, etc”.*

O impugnante ainda argumentou que “*o C5+ em tela não é derivado de petróleo e adicioná-lo ao petróleo para transporte não lhe desnatura a procedência e logicamente tampouco tem o condão de lhe conferir a imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88, em especial porque o legislador constitucional optou pelo critério de origem e não de composição, que em ambos os casos é basicamente formada de hidrocarbonetos”.*

Já me manifestei sobre este mesmo assunto no processo administrativo fiscal oriundo do Auto de Infração nº 298937.0001/09-5, lavrado contra este mesmo contribuinte, e, por essa razão, transcrevo abaixo alguns excertos do voto proferido no Acórdão CJF nº 0046-11/12, que, *mutatis mutandis*, pode ser aplicado à situação em análise:

(...)

*Assim, para definir se o contribuinte possui o direito ao crédito fiscal glosado pela fiscalização, faz-se necessário que se comprove:*

- 1. que houve efetivamente o transporte de Pentano (C5+) diluído no petróleo que adentrou no estabelecimento do recorrente;*
- 2. em caso positivo, se o Pentano (C5+) transportado juntamente com o petróleo foi derivado do gás natural – nessa hipótese, como tais operações não gozam da não incidência constitucional, haveria a tributação pelo ICMS nos Estados de origem e o consequente direito ao crédito fiscal no Estado de destino (no caso, a Bahia);*
- 3. se o Pentano (C5+), porventura transportado e completamente diluído no petróleo, seria posteriormente separado, retornando à sua condição de produto individualizado, sendo objeto de saída tributada pelo ICMS.*

*Verifico, do exame dos autos, especialmente dos documentos fiscais juntados às fls. 9 a 166, o seguinte:*

- 1. foram emitidas pelas filiais do recorrente localizadas em Alagoas e Sergipe, nos meses de agosto a dezembro de 2007, notas fiscais complementares de transferência do produto “Pentano C5+ (GLN Natural)”;*
- 2. consta, no campo “dados adicionais” que se trata de notas fiscais complementares emitidas com fins de destaque do ICMS “incidente sobre o C5+ transferido com o petróleo”, referente a documentos fiscais emitidos nos exercícios de 2003, 2004 e 2005;*
- 3. foi destacado o imposto estadual nas notas fiscais complementares e o contribuinte efetuou o recolhimento do tributo aos estados de origem; subsequentemente, o sujeito passivo requereu à Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia a utilização, como crédito fiscal, do ICMS que havia recolhido aos Estados de localização dos estabelecimentos remetentes do Pentano;*
- 4. foi realizado, pela fiscalização, um demonstrativo com a correlação entre as notas fiscais de entradas de petróleo e de C5+ (Anexo I – fls. 110 e 111);*
- 5. em atendimento a uma intimação feita pelos autuantes, o recorrente, por meio de seu Gerente Setorial do Tributário na Bahia, Sr. Inaldo Guimarães de Meireles, apresentou as seguintes informações (fls. 19 e 20):*

*“1 – A Refinaria Landulfo Alves – RLAM não possui tanques para estocar o produto C5+. O produto vem transferido de unidades de Exploração e Produção (E&P) fora do estado da Bahia juntamente com o petróleo. Cabe esclarecer que o volume de C5+ é colocado no mesmo tanque do petróleo, dentro do navio, ficando diluído, pois os volumes de petróleo são significativamente superiores ao C5+. Desta maneira podemos dizer que o C5+ deixa de existir como produto individualizado, ficando dentro do navio exclusivamente o petróleo, produto naquele momento de maior predominância.*

*2 – Por uma questão de logística, o reprocessamento do C5+ é inviável economicamente nas Unidades de Processamento de Gás Natural (UPGNs) das Áreas de Exploração e Produção (E&P), porque a pequena quantidade produzida em cada uma delas não justifica a implantação de unidades de fracionamento do gás natural. Entretanto a RLAM, por ser recebedora de grande volume de produtos, dispõe dessas unidades (de fracionamento) com capacidade para o reprocessamento do C5+, operação essa, que se torna viável sob o aspecto econômico quando realizada em grande escala”.*

*Concluo, portanto, que não há sequer a comprovação física da remessa do Pentano (C5+) dos estabelecimentos filiais ao recorrente.*

(...)

*Ainda que se admita como verdadeira a remessa do Pentano (C5+) ao autuado, uma vez que não é razoável que os estabelecimentos localizados em outros Estados tenham promovido o recolhimento do ICMS aos estados de origem se não tivesse havido o envio, verifico, pela informação prestada pelo próprio sujeito passivo, que o Pentano (C5+) deixa de ter existência física no momento em que é misturado ao petróleo e não houve, nestes autos, nenhuma comprovação de que o estabelecimento do autuado (destinatário) realiza (ou realizava) a separação dos dois produtos (C5+ e petróleo) para posterior revenda ou aproveitamento, de per si, em algum processo produtivo.*

(...)

*Assim, conclui-se que, ao ser adicionado ao petróleo pelos estabelecimentos remetentes, o Pentano (C5+) perde a sua condição de produto individualizado derivado do gás natural (com NCM/SH própria), misturando-se aos elementos que compõem o petróleo (cuja NCM/SH é diversa), razão pela qual deve incidir a mesma forma de tributação que recai sobre este último. Como há previsão de imunidade nas operações interestaduais de petróleo e seus derivados, também não deve haver incidência de ICMS sobre o Pentano (C5+) misturado ao petróleo, consoante o disposto no artigo 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal de 1988, abaixo transcritos:*

**Art. 155.** Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

**II** - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

(...)

**§ 2.º** O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

(...)

**X** - não incidirá:

**b)** sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;

*Ante o exposto, considero indevida a utilização, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais complementares e recolhido aos Estados de origem, como pleiteia o recorrente, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo a Decisão de primeiro grau, pela PROCEDÊNCIA deste Auto de Infração.*

Entretanto, após alguma reflexão, decidi rever parte do posicionamento externado no voto do mencionado Acórdão, passando a adotar também o entendimento do então Conselheiro Fábio de Andrade Moura, autor do voto em separado, no sentido de que, se o contribuinte comprovar que o Pentano (C5+) foi efetivamente separado do petróleo e, posteriormente, foi objeto de saídas tributadas pelo ICMS, seja em estado primário ou pelo uso no processo de fabricação de produtos cuja saída foi tributada, terá direito a utilizar, como crédito fiscal, o valor do imposto destacado nas notas fiscais de entradas.

Vale a pena reproduzir um trecho do voto em separado acima citado:

(...)

*Concordo com a conclusão a que chegou a nobre relatora, contudo divirjo de parte da fundamentação adotada.*

*Refiro-me à assertiva de que, ainda que houvesse a individualização subsequente do Pentano (C5+), o produto resultante dessa separação já não seria exclusivamente o C5+ proveniente do gás natural, mas a combinação de hidrocarbonetos derivados do gás natural e do petróleo, como informado pelo diligente da Gerência de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis da Secretaria da Fazenda (COPEC/SEFAZ), em resposta à solicitação de diligência da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (fls. 173 e 174).*

*Segundo a nobre relatora, isso impediria, de uma vez por todas, a posterior individualização do Pentano C5+ e, via de consequência, obstaria o creditamento de eventual imposto da saída de tal produto, já que haveria a sua mistura ao petróleo, que goza de imunidade nas operações interestaduais.*

*A meu ver, contudo, a questão é meramente probatória e é plenamente possível que o sujeito passivo se credite do ICMS decorrente de operações com C5+ originário de gás natural, desde que demonstre: a) que produz C5+ oriundo de gás natural, demonstrando o quantitativo extraído; b) que mistura o C5+ ao petróleo, para fins de transporte, demonstrando o quantitativo misturado; e c) que, concluído o transporte, extraí o C5+ do petróleo.*

*Trazendo toda a documentação voltada à comprovação dessa cadeia de produção/transporte/extracção, entendo*

*que deve ser reconhecido o direito ao crédito do ICMS que tenha incidido sobre a operação de saída do C5+ oriundo de gás natural, no limite da quantidade que comprovadamente foi inserida no Estado de origem dentro do petróleo para fins de transporte.*

*Com isso, cumpre-se o primado da não cumulatividade, permitindo que o contribuinte se credite do imposto pago nas operações anteriores com C5+ oriundo de gás natural e, ainda, evita-se que o contribuinte lance a crédito valores relativos a C5+ oriundo do petróleo - já que terá de ser observado o quantitativo que foi inserido no petróleo no Estado de origem.*

*Tais provas, entretanto, não foram apresentadas pelo sujeito passivo, daí porque anuo com o posicionamento da nobre relatora, no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário ofertado.*

Na situação dos autos, o contribuinte não trouxe nenhuma prova de que o Pentano (C5+): a) adentrou fisicamente em seu estabelecimento; b) foi efetivamente separado do petróleo misturado ao qual foi transportado; c) foi objeto de saídas posteriormente tributadas, seja em estado primário ou em produtos fabricados com a sua participação. Por tais razões, considero indevida a utilização, como crédito fiscal, do ICMS destacado nas notas fiscais de entradas. Modifico, portanto, a Decisão recorrida para restabelecer o débito da infração 1 deste lançamento de ofício.

O Recurso Voluntário, por sua vez, foi apresentado em relação às infrações 2, 3 e 4.

Nas infrações 2 e 4 o ICMS foi lançado em razão de utilização indevida de crédito fiscal e por falta de recolhimento do imposto decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação e destinadas ao uso e consumo do estabelecimento (Anexos A e B – fls. 49 a 117).

De acordo com a documentação apensada ao PAF, verifico que se trata de entradas das seguintes mercadorias: nitrogênio líquido, óleos lubrificantes, inibidores de oxidação (BHT), graxa lubrificante, cloro, água, amina neutralizante, desemulsificante, inibidor de corrosão para água de refrigeração, polieletrolito, sulfato de alumínio, carbonato de sódio, hidróxido de sódio (soda cáustica), hyperperse, depositrol, kleen, flogard, DEA (Dietanolamina), dispersante/anti-incrustante, hipoclorito de sódio, inibidor de cinzas e sequestrante de ferro – Mizuclean. Os citados produtos tiveram a seguinte destinação:

1. produtos químicos utilizados no tratamento da água de refrigeração e de efluentes;
2. óleos e graxas lubrificantes aplicados na conservação de maquinários;
3. nitrogênio, utilizado no processo de purga nos compartimentos e sistemas da planta industrial, a fim de deslocar os gases inflamáveis e eliminar o risco de combustão, impedindo, assim, oxidação, incêndio e até mesmo a explosão da própria planta industrial.

É necessário que se saliente que, da mesma forma que os produtos intermediários, os materiais de uso e consumo também são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal e o direito ao uso do crédito fiscal no âmbito deste CONSEF é onde o consumo acontece: se o material é consumido em função e como resultado de sua participação direta no processo de fabricação do produto da empresa, então há que se denominá-lo de produto intermediário; caso contrário, deve ser definido como material de consumo.

Portanto, pode-se dizer que, embora não se integrem ao produto fabricado pelo sujeito passivo, os produtos intermediários se “consumem” no processo produtivo, estando vinculados a este processo, pois entram em contato direto com os bens produzidos.

No caso dos autos, os produtos relacionados não são usados diretamente no próprio processo produtivo do contribuinte, mas em função da necessidade de impedir a formação de microorganismos e impurezas, evitar a corrosão dos equipamentos e prevenir o risco de explosão durante os processos de purga, além de tratar os dejetos (ou efluentes) resultantes da industrialização.

Destaco que, não obstante o fato de que todos os materiais acima referidos sejam essenciais ao

processo de industrialização realizado no estabelecimento do recorrente, o CONSEF já firmou o posicionamento de que o direito ao uso do crédito fiscal deve ficar restrito às entradas de mercadorias que possuem vinculação direta com o produto a ser fabricado e se consomem no referido processo (ou se integram ao produto final), de acordo com o artigo 93, inciso I, alínea “b”, e seu § 1º, do RICMS/97. Podem ser citados diversos julgamentos a respeito em autos de infração lavrados contra este mesmo contribuinte, como é o caso dos Acórdãos CJF nºs 0203-12/14, 0091-11/14, 0351-11/13, 0355-11/13 e 0173-11/13.

Assim, entendo correta a Decisão de primeiro grau, pela procedência da autuação, considerando que parte dos materiais é utilizada para prevenir incêndio e evitar a corrosão ou manter a integridade dos equipamentos (óleos e graxas, nitrogênio, produtos químicos para tratamento da água de refrigeração) e outra parcela é usada para tratar os efluentes, etapa posterior ao processo de industrialização propriamente dito.

Na infração 3, o ICMS foi lançado em razão da retenção a menor e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações **internas** subsequentes, nas vendas de *Marine Gasoil* para contribuintes localizados neste Estado.

O recorrente argumentou, em síntese, o seguinte:

1. o *Marine Gasoil* (MGO) “tem como finalidade o abastecimento de embarcações e por se tratar de produto específico da PETROBRAS não foi regulamentado pela legislação do ICMS”;
2. não há NCM específico para o *Marine Gasoil*, nem regime de tributação ao qual ele deva se submeter;
3. *por assemelhar-se ao óleo diesel, classifica o MGO na NCM 2710.19.21, com alíquota e benefício da redução da base de cálculo próprios do Óleo Diesel (carga tributária efetiva de 15%),* conforme previsto no artigo 87, inciso XIX, do RICMS/BA;
4. como é um produto distinto do óleo diesel, realiza a substituição tributária do *Marine Gas Oil* com base na margem de valor adicionado (MVA) de 30%, “tal como se faz em relação aos produtos que não estão relacionados nos anexos I e II do Convênio ICMS 110/07”, uma vez que não há pesquisa para verificação da média ponderada do preço final por se tratar de “*produto específico da PETROBRAS, não regulamentado pela legislação*”.

Inicialmente, há de se ressaltar que, ao contrário do que foi alegado no apelo recursal, o *Marine Gas Oil* encontra-se classificado, por determinação legal, na NCM/SH sob o nº 2710.19.21, de acordo com o disposto no inciso II do artigo 2º da Lei nº 11.774/08, que alterou a legislação federal referente ao PIS/Pasep e ao Cofins. Vejamos a legislação citada:

*Art. 2º Fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins e da Cofins-Importação, no caso de venda ou de importação, quando destinados à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo, para a pessoa jurídica previamente habilitada, nos termos e condições a serem fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de:*

*I - óleo combustível, tipo bunker, MF - Marine Fuel, classificado no código 2710.19.22;*

*II - óleo combustível, tipo bunker, MGO - Marine Gás Oil, classificado no código 2710.19.21; e (grifos não originais)*

*III - óleo combustível, tipo bunker, ODM - Óleo Diesel Marítimo, classificado no código 2710.19.21.*

Apenas a título de esclarecimento, ressalto que a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH) é um algarismo de oito dígitos estabelecido pelo Governo Brasileiro para identificar a natureza das mercadorias, baseado em um método internacional de classificação (SH – Sistema Harmonizado) que contém uma estrutura de códigos com a descrição de características específicas dos produtos como, por exemplo, origem do produto, materiais que o compõem e sua aplicação.

Dos oito dígitos que compõem a NCM/SH, os seis primeiros são classificações do Sistema Harmonizado - SH e os dois últimos dígitos fazem parte das especificações próprias do Mercosul, como a seguir demonstrado:



Assim, para que se tenha uma melhor compreensão sobre o produto a ser examinado “*Marine Gas Oil*” - NCM/SH 2710.19.21, o código constante na Tabela da NCM/SH deve ser “dissecado” em seus vários níveis de agrupamento da seguinte forma:

1. CAPÍTULO - código 27 – combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais;
2. POSIÇÃO – código 2710 – óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos;
3. SUBPOSIÇÃO - código 2710.19 – outros;
4. ITENS – a) código 2710.19.1 – querosenes;  
b) **código 2710.19.2 – outros óleos combustíveis;**  
c) código 2710.19.3 – óleos lubrificantes;  
d) código 2710.19.9 – outros;
5. SUBITENS DO ITEM 2710.19.2 – a) **código 2710.19.21 – “gasóleo” (óleo diesel);**  
b) código 2710.19.22 – *fuel-oil* (óleo combustível);  
c) código 2710.19.29 – outros óleos combustíveis.

Analisarei, a partir deste momento, a legislação do ICMS vigente à época dos fatos geradores, com o objetivo de determinar o percentual de margem de valor agregado a ser aplicado na comercialização interna do produto *Marine Gas Oil*:

O RICMS/97 atribuía, à época dos fatos geradores, ao industrial refinador de combustíveis e gases derivados de petróleo ou de gás natural a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações internas com gasolinas, óleos combustíveis, querosenes e outros produtos, como se pode constatar pela leitura dos artigos 512-A e 512-B, a seguir transcritos (redação vigente entre janeiro de 2010 e novembro de 2011):

**Art. 512-A.** São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7014/96 e Conv. ICMS 110/07):

**Nota:** A redação atual da parte inicial do caput do art. 512-A foi dada pela Alteração nº 109 (Decreto nº 11310, de 11/11/08, DOE de 12/11/08), efeitos a partir de 12/11/08.

**I - nas operações internas:**

a) o formulador e o industrial refinador de combustíveis e gases derivados de petróleo ou de gás natural, em relação a:

- 1 - gasolinas - NCM 2710.11.5;
- 2 - óleos combustíveis – NCM 2710.19.2; (grifos não originais)
- 3 - querosenes - NCM 2710.19.1;
- (...)

**Art. 512-B.** Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será a seguinte (Conv. ICMS 110/07):

**Nota:** A redação atual do caput do art. 512-B foi dada pela Alteração nº 103 (Decreto nº 11124, de 01/07/08, DOE de 02/07/08), efeitos a partir de 01/07/08.

**I - o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente;**

**II - na falta do preço a que se refere o inciso anterior, nas operações realizadas por produtor nacional de combustíveis, o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação das margens de valor agregado divulgados mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União, observado o disposto no § 1º;** (grifos não originais)

*Nota: A redação atual do inciso II do caput do art. 512-B foi dada pela Alteração nº 103 (Decreto nº 11124, de 01/07/08, DOE de 02/07/08), efeitos a partir de 01/07/08.*

**§ 1º Para efeito do disposto nos incisos II a IV e no item 2 da alínea “b” do inciso V, aplicar-se-ão:**

*Nota: A redação atual do § 1º do art. 512-B foi dada pela Alteração nº 103 (Decreto nº 11124, de 01/07/08, DOE de 02/07/08), efeitos a partir de 01/07/08.*

**I - na hipótese do distribuidor e do produtor nacional de combustíveis praticarem operações sem computar no respectivo preço o valor da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, das contribuições para o PIS/PASEP e/ou da COFINS, aplicar-se-ão os percentuais constantes em Ato COTEPE;** (grifos não originais)

(...)

**§ 12. Tratando-se de operações internas, ao preço estabelecido por autoridade competente para a obtenção da base de cálculo para o substituto, deverá ser incluído o respectivo ICMS.**

O Convênio ICMS 110/07, que “dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos”, previa o seguinte (redação da época dos fatos geradores):

**Cláusula primeira** Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

**I - álcool etílico não desnaturalado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível), 2207.10.00;**

**II - gasolinas, 2710.11.5;**

**III - querosenes, 2710.19.1;**

**IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;** (grifos não originais)

**V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;**

**VI - óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios, 2710.19.9;**

**VII - desperdícios de óleos, 2710.9;**

**VIII - gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos, 2711;**

**IX - coque de petróleo e outros resíduos de óleo de petróleo ou de minerais betuminosos, 2713;**

**X - derivados de ácidos graxos (gordos) industriais; preparações contendo álcoois graxos (gordos) ou ácidos carboxílicos ou derivados destes produtos (biodiesel), 3824.90.29;**

**XI - preparações lubrificantes, exceto as contendo, como constituintes de base, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, 3403;**

Observe-se que, no inciso IV da Cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07, há uma referência apenas a “óleos combustíveis”, NCM/SH 2710.19.2, o que inclui, obviamente, todos os itens e subitens ali contidos, como se verá a seguir:

2710.19.2	Outros óleos combustíveis
<b>2710.19.21</b>	"Gasóleo" (óleo diesel)
2710.19.22	Fuel-oil (óleo combustível)
2710.19.29	Outros

As Cláusulas sétima, oitava e décima primeira do mencionado Convênio estabelecem diversas

maneiras de apuração da base de cálculo do ICMS – substituição tributária, como a seguir demonstrado:

(...)

**Cláusula sétima** A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

**Cláusula oitava** Na falta do preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.

(...)

**Cláusula décima primeira** Nas operações com mercadorias **não** relacionadas no Ato COTEPE a que se referem as cláusulas oitava a décima, inexistindo o preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado:

**I** - tratando-se de mercadorias contempladas com a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, b da Constituição Federal, nas operações:

a) internas, 30% (trinta por cento);

(...)

**II** - em relação aos demais produtos, 30% (trinta por cento).

Por outro lado, os inúmeros Atos COTEPE que foram publicados com os percentuais de margem de valor agregado (MVA) a serem aplicados no cálculo do ICMS devido por substituição tributária, não mencionam nenhum número de NCM/SH, limitando-se a elencar apenas os percentuais relativos aos produtos “Gasolina Automotiva”, “Óleo Diesel”, “GLP” e “Gás Natural Veicular”, nas operações internas e interestaduais.

Como o “Marine Gas Oil” encontra-se classificado pela legislação federal no código NCM/SH 2710.19.21 cuja descrição na Tabela NCM/SH é “Gasóleo (Óleo diesel)”, não tenho dúvidas de que o produto encontra-se enquadrado na substituição tributária e a margem de valor adicionada (MVA) aplicável nas operações internas deve ser aquela prevista nos Atos COTEPE vigentes à época para o produto “Óleo diesel”, ou seja, 31,79% para todo o período. Vejamos, a título de exemplo, algumas das tabelas vigentes à época dos fatos geradores:

*Redação anterior dada a Tabela II pelo Ato COTEPE/MVA 07/09, efeitos de 01.01.10 a 31.01.10.*

**TABELA II - OPERAÇÕES REALIZADAS POR PRODUTOR NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS**

UF	Gasolina Automotiva		Óleo Diesel		GLP		Óleo Combustível		Gás Natural Veicular	
	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais
BA	78,60%	144,66%	31,79%	55,05%	98,32%	138,97%	31,46%	58,38%	203,53%	-

*Redação anterior dada a Tabela II pelo Ato COTEPE/MVA 01/10, efeitos de 01.02.10 a 15.02.10.*

**TABELA II - OPERAÇÕES REALIZADAS POR PRODUTOR NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS**

UF	Gasolina Automotiva		Óleo Diesel		GLP		Óleo Combustível		Gás Natural Veicular	
	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais
BA	78,60%	144,66%	31,79%	55,05%	98,32%	138,97%	31,46%	58,38%	203,53%	-

*Redação anterior dada a Tabela II pelo Ato COTEPE/MVA 01/11, efeitos de 16.03.11 a 30.04.11.*

**TABELA II - OPERAÇÕES REALIZADAS POR PRODUTOR NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS**

UF	Gasolina Automotiva		Óleo Diesel		GLP		Óleo Combustível		Gás Natural Veicular	
	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais
BA	78,60%	144,66%	31,79%	55,05%	98,32%	138,97%	31,46%	58,38%	203,53%	-

*Redação anterior dada a Tabela II pelo Ato COTEPE/MVA 07/11, efeitos de 16.09.11 a 30.09.11.*

**TABELA II - OPERAÇÕES REALIZADAS POR PRODUTOR NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS**

UF	Gasolina Automotiva		Óleo Diesel		GLP		Óleo Combustível		Gás Natural Veicular	
	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais	Internas	Interestaduais
BA	78,60%	144,66%	31,79%	55,05%	98,32%	138,97%	31,46%	58,38%	203,53%	-

Em conclusão, considero correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, pela subsistência da infração 3 deste lançamento de ofício, valendo salientar que este mesmo posicionamento foi adotado no Acórdão CJF nº 0317-13/13, em Auto de Infração lavrado contra o recorrente.

Entendo que não há como se acatar o entendimento do autuado, no sentido de que, para efeito de recolhimento do ICMS por substituição tributária, o “*marine gas oil*” é óleo diesel, porém, para fins de determinação do percentual de margem de valor agregado, o produto não é óleo diesel.

Por fim, observo que a autoridade fazendária, equivocadamente, capitolou a penalidade das infrações 1 e 2 no artigo 42, inciso VII, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, quando deveria ter indicado o artigo 42, inciso II, alínea “f”, da citada Lei, como abaixo reproduzido:

*Art. 42. Para as infrações tipificadas neste artigo, serão aplicadas as seguintes multas:*

*(...)*

***II - 60% (sessenta por cento) do valor do imposto não recolhido tempestivamente:***

*(...)*

*f) quando ocorrer qualquer hipótese de infração diversa das previstas nesta Lei que importe descumprimento de obrigação tributária principal, em que não haja dolo, inclusive quando da utilização indevida ou antecipada de crédito fiscal;*

Há de se ressaltar, todavia, que o erro na indicação da multa não é motivo para declaração de nulidade das acusações, pois cabe ao preposto fiscal apenas propor a penalidade, que pode, ou não, ser acatada pelo órgão julgador administrativo, o qual tem a prerrogativa de aplicar a multa mais adequada ao ilícito tributário apurado, consoante preceitua o artigo 142 do Código Tributário Nacional.

*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo o caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Ante todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para restabelecer o débito da infração 1, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário referente às infrações 2, 3 e 4 desta autuação.

**VOTO DIVERGENTE (Infração 1 - Recurso de Ofício)**

Em que pese o voto da Nobre Relatora quanto à procedência do Recurso de Ofício em relação à Infração 1, discordo do seu posicionamento.

Conforme relatado, a questão controversa relativa à exigência consubstanciada no item 1 do Auto de Infração, que é objeto de Recurso de Ofício, diz respeito ao direito a crédito do ICMS destacado nas notas fiscais de transferência do produto Pentano (C5+ e outros hidrocarbonetos) derivado de gás natural, cuja produção é realizada por unidades do recorrente localizadas em outras unidades da Federação e transportado misturado ao petróleo, produto, cujas operações interestaduais, não se submetem à incidência do imposto.

De acordo com a tese da fiscalização, não acatada pela JJF, mas convalidada pela Nobre relatora desta CJF, *ao ser adicionado ao petróleo pelos estabelecimentos remetentes, o Pentano (C5+) perde a sua condição de produto individualizado derivado do gás natural (com NCM/SH própria), misturando-se indelevelmente aos elementos que compõem o petróleo (cuja NCM/SH é diversa), razão pela qual deve incidir a mesma forma de tributação que recai sobre este último. Como há previsão de imunidade nas operações interestaduais de petróleo e seus derivados, também não*

*deve haver incidência de ICMS sobre o Pentano (C5+) misturado ao petróleo, consoante o disposto no artigo 155, inciso II, c/c o § 2º, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal de 1988.*

A este entendimento se opôs o Recorrente em sede de defesa, argumentando que o Pentano (C5+ e outros hidrocarbonetos) derivado de gás natural, se constitui em produto distinto do Petróleo e que só é ele misturado para fins de transporte por razões de natureza operacional, sendo defeso ao Estado negar-lhe o direito ao crédito deste insumo sob pena de afronta ao princípio da não cumulatividade.

Esclareceu que quando do carregamento dos navios, o Pentano C5+ é quantificado, valorado e as correspondentes notas fiscais de transferência são emitidas com destaque do ICMS incidente na operação, tudo em estrita observância à legislação de regência. Sustenta que o fato de haver a integração pelo processo de mistura entre o Pentano C5+ e o petróleo, cuja operação interestadual não sofre a incidência do imposto, não se constitui em evento apto a ensejar a vedação do direito ao crédito do imposto relativo à entrada do primeiro insumo.

De fato, constato que as informações relativas às notas fiscais de transferência do produto Pentano C5+ em relação às quais houve glosa de crédito do tributo encontram-se acostadas aos autos às fls. 19 a 46 e foram emitidas em conformidade com as disposições regulamentares aplicáveis.

Entendo não merecer reparo a Decisão recorrida quanto à Infração 1.

Nos termos da legislação de regência, o direito ao crédito do imposto destacado nas notas fiscais de aquisição de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem está condicionado ao atendimento das seguintes condições, estabelecidas pelo inciso I do §1º do artigo 93 do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência dos fatos geradores, quais sejam: **(a)** que estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação; **(b)** que sejam consumidos nos processos mencionados na alínea anterior; ou **(c)** que integrem o produto final ou o serviço na condição de elemento indispensável ou necessário à sua industrialização, produção, geração, extração ou prestação, conforme o caso.

Uma vez atendidas tais condições, não é possível negar o direito do crédito do imposto ao contribuinte a menos que exista disposição legal em sentido contrário, o que não se verifica no presente caso.

Na hipótese dos autos, não há dúvidas de que o insumo em questão se constitui em espécie do gênero produto intermediário indispensável à consecução do processo fabril do Recorrente.

Além se o transporte deste insumo fosse realizado de forma segregada do petróleo nenhum óbice haveria de ser imposto à escrituração e apropriação do crédito do imposto destacado nas notas fiscais de entrada por transferência do insumo C5+. Qual a lógica de se permitir o crédito se o transporte for segregado e não se permitir se, por um problema de logística os produtos são transportados juntos?

Entendo não haver qualquer lógica de se impedir o aproveitamento do crédito no caso concreto, a não ser uma lógica financeira do Fisco que levará à exigência administrativa de crédito de aproximadamente R\$ 50.000.000,00, mas que certamente será questionado judicialmente e, com grande probabilidade, levará o Estado a arcar com um ônus de sucumbência milionário.

Veja ainda que este próprio CONSEF no Acórdão 0351-11/13 proferido no A. I. 299904.0003/12-1, em Decisão da 1ª. CJF em situação idêntica reconheceu a improcedência da infração.

Ora, se o crédito seria permitido caso o transporte fosse segregado, entendo que não há discussão acerca do direito ao crédito em razão da natureza do produto, nem quaisquer dispositivos na legislação que rege a cobrança do ICMS que condicionem ou vinculem o gozo deste direito ao meio ou forma de transporte utilizado pelo sujeito passivo, não vislumbro outro caminho a ser trilhado senão o de ratificar os procedimentos adotados pelo Recorrente.

De fato, como bem ressaltado pela Conselheira Rosany Nunes de Mello em seu voto proferido no A. I. 299904.0003/12-1 ao entender que, *quanto ao direito de que aqui se trata poderia até haver legitimidade no procedimento fiscal acaso ele tivesse como fundamento a falta de estorno de crédito, em razão das saídas interestaduais subsequentes de petróleo e seus derivados que, como cediço, não são tributáveis pelo imposto. Todavia, esta não é a hipótese submetida à apreciação deste Conselho.*

Ademais, vale ressaltar que um dos fundamentos do voto condutor da Nobre Relatora é exatamente a suposta falta de existência física do C5+. Ocorre que, até mesmo por se tratar de Recurso de Ofício tal fundamento ou necessidade de prova não fora apreciado antes, tanto assim que a JJF não entendeu necessária a produção de nenhuma prova a este respeito por entender como correto o procedimento adotado pelo contribuinte.

Agora, em sede de Recurso de Ofício, está se reconhecendo a procedência com base na falta de prova que em momento algum do processo administrativo buscou ser produzida. Assim, se esta CJF entendesse como necessária, deveria ter convertido o presente processo em diligência.

Desta feita, ao assim não fazer, acabou sendo tolhido o direito do contribuinte de se defender. E não se pode justificar que o contribuinte poderia ter feito tal prova nos autos, uma vez que a mesma não foi entendida como necessária até o presente momento.

Ante ao exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 299904.0002/13-3, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.179.366,47**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas "e" e "F", da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

**VOTO VENCEDOR** (Infração 1 - Recurso de Ofício) - Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Maurício de Souza Passos e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

**VOTO DIVERGENTE** (Infração 1 - Recurso de Ofício) - Conselheiros: Daniel Ribeiro Silva, Oswaldo Ignácio Amador e José Antonio Marques Ribeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de novembro de 2014.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

DANIEL RIBEIRO SILVA - VOTO DIVERGENTE  
(Infração 1 - Recurso de Ofício)

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS