

PROCESSO - A. I. Nº 298663.0001/15-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS.
RECORRIDOS - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF Nº 0026-05/16
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 10/10/2016

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0137-12/16

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOR. Operações com Marine Gasoil (óleo diesel marítimo). Não há distinção entre o regime de tributação do óleo diesel rodoviário e o marítimo, preconizado na legislação estadual, que incluiu o óleo combustível (NCM/SH 2710.19.21), de forma geral, na sistemática da substituição tributária. Aplicável às operações objeto da autuação a MVA específica de óleo diesel. Item subsistente. Mantida a Decisão. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Comprovado que os produtos listados, dentre os quais se incluem nitrogênio líquido, cloro, inibidores de corrosão, etc., são utilizados no combate a incêndio, na preservação de equipamentos, tratamento de água e efluentes, não correspondendo a atividade produtiva, logo, sem direito a crédito de ICMS. Redução débito após exclusão de notas fiscais emitidas para ajuste de saídas canceladas. Mantida a Decisão; **b)** TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MERCADORIAS SOB NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. A partir do momento 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, na operação interestadual, goza de não-incidência do ICMS na forma do artigo 155, X, “b”, da Constituição Federal. Alterada a Decisão para restabelecer o débito da quarta infração. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Tratam-se dos mesmos bens da infração 2. Pelos mesmos fundamentos ali expostos, mantém-se a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão, proferida através do Acórdão nº 0026-05/16, ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito relativo às infrações 2 e 3 e do total do débito da infração 4, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado que, inconformado com a referida Decisão, tempestivamente, apresenta a peça recursal, relativa às infrações 1, 2 e 3, respaldado no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS de R\$17.102.019,74, em razão do cometimento de quatro irregularidades no exercício de 2012, a saber:

INFRAÇÃO 1 – Reteve e recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$11.452,93, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Consta que a Petrobrás recolheu a menor ICMS ST nas saídas de *Marine Gasoil*, devido ter utilizado a MVA do óleo combustível quando o correto seria a MVA de óleo diesel, conforme Anexo A;

INFRAÇÃO 2 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$2.843.923,87, referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo Anexo B;

INFRAÇÃO 3 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas Internas e Interestaduais, no valor de R\$800.592,09, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, enquadradas pela empresa como insumos de produção, conforme demonstrativo Anexo B;

INFRAÇÃO 4 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$13.446.050,85, referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto. Consta que se trata de aquisições de C5+ oriundos de outras unidades da Federação, transportado em embarcações, misturado ao petróleo em estado bruto, conforme demonstrativo Anexo C e notas fiscais.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$3.547.785,69, diante das seguintes considerações, *in verbis*:

VOTO

Inicialmente cabe apreciar os pedidos de diligência ou perícia fiscal formulados na peça defensiva, com destaque para as infrações 2 e 3 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. 135 a 137 do PAF), consubstanciada nos relatórios técnicos e laudos periciais, juntados na peça impugnatória (Anexo 7 do CD apensado à fl. 173). Os autuantes, por sua vez, na fase de informação fiscal, teceram considerações sobre o uso dos produtos nos processos da autuada. 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 na presente lide, 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, nas razões de mérito.

Em relação aos demais itens da autuação, pelas mesmas razões, não vislumbro necessidade de remessa do PAF para revisão considerando as informações prestadas pelo autuado e autuantes no que se refere ao produtos Gasoil Marine (MGO) e C5+ (pentano).

Passarei agora a decidir as questões suscitadas pela defesa, infração a infração.

A infração 1 envolve a cobrança de ICMS, por substituição tributária (ST) efetuada a menor, do produto denominado GASOIL MARINE (MGO), também denominado óleo diesel marítimo.

Em razões preliminares a defesa suscitou a ilegalidade da exigência fiscal alegando a inexistência de normal legal que embase a incidência de tributária do ICMS ST. Não acato a referida preliminar obstativa da cobrança do imposto antecipado. Os auditores se valeram das notas fiscais emitidas pelo próprio sujeito passivo, onde consta a NCM do produto óleo diesel (NCM/SH 2710.19.21), no qual o contribuinte reconheceu que a mercadoria se encontrava enquadrada no regime da ST, fazendo a retenção do tributo com a MVA de 30%, e correspondente aplicação das redução de base de cálculo e alíquota especificada para este produto. A nulidade apontada não subsiste até porque o próprio contribuinte tem agido de forma contrária à tese de defesa que agora apresenta em sede de impugnação administrativa.

No tocante ao mérito das cobranças ora contestadas, verifico, nos autos, que os produtos óleo diesel marítimo 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). A NCM/SH 2710.19.21, abarca nesta codificação todas as espécies de óleo diesel ou gasóleo.

Observe ainda que de acordo com o Manual de Petróleo e Combustíveis da SEFAZ, do qual participamos na sua elaboração, editado em 2013 e disponível na Intranet, o óleo diesel é utilizado principalmente em motores automotivos de combustão interna por compressão (motores do ciclo diesel). 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;ou
- 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 mg/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[®]: 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 lubrificidade: forma uma película protetora que reduz o contato entre as superfícies metálicas do motor a diesel;*
- e) Melhorador de escoamento a frio: interação 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 e incêndios 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 Antártida.

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 2710.19.21, fixando a MVA, nas operações internas, no percentual de 31,79%, a partir das disposições do Ato COTEPE MVA nº 01/2009. No mesmo sentido o RICMS editado em 2012, através do Decreto nº 13.780/12, conforme especificado no seu Anexo I, item 16.10.

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 no tocante ao ICMS, envolvendo: redução de base de cálculo de 40%, alíquota de 25% e MVA, nas operações internas, de 31,79%. Na composição da MVA de 31,79% estão contempladas todas as espécies de óleo diesel, o de uso rodoviário e o de uso marítimo, com peso maior para o produto utilizado nos motores de veículos que transitam pelas rodovias do Estado.

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 está eivada de ilegalidade e baseada em presunção sem lastro jurídico.

Examinarei em conjunto as infrações 2 e 3, 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).

Inicialmente o contribuinte reconheceu a procedência parcial dessas infrações no tocante aos itens tubulação de aço carbono, desengraxante, CD-ROM e chave conectora, no importe, respectivamente, de R\$ 9.003,34 e R\$ 2.766,67, totalizando a cifra de R\$ 11.770,01. À fl. 221 do PAF foi anexado relatório extraído do SIGAT (Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária), indicando que o contribuinte quitou as parcelas reconhecidas.

A exigência fiscal em relação aos itens reconhecidos é procedente, devendo a autoridade fazendária proceder à homologação dos valores já recolhidos.

Os autuantes, por sua vez, na fase de informação fiscal, acataram os reclamos da defesa com relação às notas fiscais 24658, 24660 e 24661, mencionadas na impugnação. Declararam ter constatado que as mesmas foram emitidas pelo próprio contribuinte para estornar os débitos de ICMS calculados por alíquota incorreta das notas fiscais de nº 24613, 24614 e 24616. Procederam alteração do demonstrativo da infração 2, excluindo aquelas primeiras notas fiscais, no mês de janeiro de 2012, reduzindo o débito de R\$ 358.080,63 para R\$ 281.716,02, conforme demonstrativo juntado às fls. 186 a 191 do PAF.

Em decorrência da alteração promovida no item 2 houve também modificação do item 3 da autuação, relativo à cobrança da diferença de alíquotas (DIFAL), de forma que o débito do mês de jan/2012, em relação ao DIFAL, foi reduzido de R\$ 75.008,46 para R\$ 44.179,87.

Observe que as parcelas remanescentes das infrações 2 e 3, objeto da discussão, abarcam produtos que se encontram listados no demonstrativo de fls. 17 a 85, envolvendo: nitrogênio líquido, óleos lubrificantes, inibidores de oxidação (BHT), graxa lubrificante, cloro, água, amina neutralizante, desemulsificante, inibidor de corrosão para água de refrigeração, polieletrólito, 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, sequestrante de ferro – Mizuclean.

Parte da 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 discussão em torno desses produtos objeto das glosas de crédito impugnadas pela defendente 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 CJP, nº 0351-11/13. Na solução dessa mencionada lide houve produção de prova diligencial, em 1ª instância, que detalhou o uso de cada produto na atividade fabril da empresa.

Conforme se encontra estampado no A.I., 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 utilizado 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 (CD anexo), 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 se caracterizam como matérias primas, produtos intermediários ou secundários, 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 não fazem parte do processo de produção principal, por estarem inseridos em uma corrente secundária, a "latere" ou fora da atividade de transformação das matérias primas e 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 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 mercadoria 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 ou fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo, total parcial, 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”.

Considerando o acima exposto, ficam alteradas as exigências fiscais que compõem os itens 2 e 3 do Auto de Infração, tão somente em relação às notas fiscais 24613, 24614 e 24626, de forma que no mês de janeiro de 2012, a infração 2 é reduzida de R\$ 358.080,63 para R\$ 281.716,02, e, a infração 3, passa, no referido mês, de R\$ 75.008,46 para R\$ 44.179,87.

No tocante à infração 4 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 autuada, 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 o 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 os autuantes e o autuado. Inclusive o petróleo e o C5+ foram acobertados no transporte por notas fiscais distintas, apesar de terem sido misturados nos navios utilizados no transporte das referidas mercadorias. Tomo, portanto, como verdadeiros os fatos articulados na peça de defesa e na informação fiscal, restando ao julgador interpretá-los à luz das normas integrantes do ordenamento jurídico.

A empresa autuada, ao longo da peça defensiva, argumenta que em se tratando de operação interestadual, mesmo tendo misturado PENTANO (C5+) ao PETRÓLEO, deu tratamento de não incidência sobre o segundo e tributou na origem o primeiro por se tratar de derivado de gás natural. Utilizou o crédito fiscal no estabelecimento de destino, o que entende ser correto.

Foi observada ainda, conforme já relatado acima, 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 exposto pelo 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, ambos 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.

Se o C5+ é um derivado de gás natural, perderia essas características, e o respectivo tratamento tributário, se eventualmente visse a ser misturado ao petróleo?

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, composto basicamente de metano (CH₄) é chamado, no âmbito industrial, de gás combustível, gás seco, gás processado, gás residual, ou simplesmente, de gás especificado. Quando destinado a abastecimento de veículos automotores é conhecido pela sigla GNV (Gás Natural Veicular). É fornecido às indústrias, estabelecimentos comerciais, residências e postos revendedores de combustíveis, através de tubulações. Sua distribuição, no Estado da Bahia, é realizada através da empresa BahiaGás, com participação acionária do governo estadual.

Outro combustível de grande importância obtido a partir do gás natural é o Gás Liquefeito (GLP), também denominado de GLGN (gás liquefeito derivado de gás natural), composto pela mistura dos gases propano (C₃) e de butanos (C₄). Esse produto é o combustível de maior utilização no âmbito domiciliar, destinado principalmente ao cozimento de alimentos, possuindo alto valor agregado. 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, além de gerar o gás especificado (metano – CH₄) e o GLP/GLGN, produz também uma fração mais pesada, denominada gasolina natural, ou fração C₅+, composto de hidrocarbonetos entre 5 e 12 átomos de 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 PETROBRÁS, 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 butano (C₄).

Importante frisar, neste aspecto, a título de similaridade, que o 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 respectivos 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 insubsistente, 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 Consª 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 vênua, 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 irrisórias, 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 conseqüência, a produção dos referidos derivados também aumentou, visto que algo foi acrescentado ao insumo (este algo é o C5+), e não retirado”.

(....)

Cons^a 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 1ª CJF, no aresto citado, e de acordo com a fundamentação tracejada linhas acima, a cobrança de ICMS relativa ao item 4 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 superveniente, implica em tributação compartilhada entre as unidades federadas envolvidas 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 1ª CJF, que em outra composição de julgadores, não acolheu a tese por nós aqui exposta, também defendida pela empresa autuada.

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 da PETROBRÁS, ao ingressar na refinaria, nas torres de destilação, 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 sobredito princípio da vedação à tributação em cascata (não cumulatividade), devem ser apuradas de acordo com o cotejo débito x crédito.

Voto pela improcedência do item 4 do Auto de Infração, mas represento à autoridade competente para que, dentro do prazo decadencial, determine a renovação de auditoria correlata, conforme recomendado linhas acima.

Ante o exposto nosso voto é pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do lançamento de ofício em exame, excluindo o item 4 do A.I. Mantenho parcialmente os itens 2 e 3, conforme as exclusões operadas pelos autuantes na fase

informação fiscal. Por fim, fica inalterado o item 1, relativo à exigência de ICMS por substituição tributária sobre o produto Gasoil Marine ou óleo diesel marítimo.

Em decorrência o Auto de Infração passa a ter a seguinte composição:

Infração 1 – procedente, no valor de R\$ 11.452,93;

Infração 2 – procedente em parte – reduzida de R\$ 2.843.923,87 para R\$ 2.767.559,26;

Infração 3 – procedente em parte – reduzida de R\$ 800.592,09 para R\$ 768.773,50; e,

Infração 4 – improcedente (reduzida de R\$ 13.446.050,85 para R\$ 0,00).

Por fim, a JJF recorreu de ofício a uma das Câmaras do CONSEF.

No Recurso Voluntário, às fls. 261 a 288 dos autos, em relação à infração 1, o recorrente sustenta que o Fisco estadual pretende cobrar a diferença de ICMS nas operações de venda de Marine Gasoil, afirmando que a PETROBRAS reteve e recolheu a menor tributo decorrente da substituição tributária. Todavia, o recorrente menciona que se quer existe regulamentação sobre o citado produto, uma vez que a legislação do ICMS da Bahia não trata especificamente sobre ele.

Ressalta que 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, do que cita que não há NCM específico para o Marine Gasoil nem regime de tributação ao que ele deve se submeter. Nesta linha, para que a tributação do Marine Gasoil – MGO – fosse feita 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, devendo a autuação ser julgada improcedente.

Aduz que, por disposição do art. 512-A e 512-B do RICMS/97, então vigente, 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 eles o Marine Gasoil – MGO. Desta forma a PETROBRAS, além do recolhimento do ICMS próprio, decorrente da venda do MGO, também é responsável pelo recolhimento do tributo incidente sobre as etapas posteriores de comercialização.

O recorrente esclarece que 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. Contudo, em vista da necessidade de tributação pelo ICMS, fez-se necessária a adoção de um parâmetro para determinar o regime de incidência ao qual seria submetido.

Nesta linha, por assemelhar-se ao óleo diesel, o MGO – Marine Gasoil está classificado 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%. Contudo, para apuração do valor a ser recolhido a título do ICMS por Substituição Tributária – ICMS/ST, além da base de cálculo e da alíquota, o critério quantitativo do tributo ainda leva em conta a Margem de Valor Agregado – MVA para que haja a respectiva quantificação do valor a recolher em relação às operações posteriores à etapa inicial de comercialização da cadeia produtiva.

Porém, conforme entendimento do Fisco, a MVA a ser aplicada para o MGO deveria ser a mesma do óleo diesel, seguindo a linha da NCM acima indicada, qual seja, 31,78%. Contudo, o entendimento da contribuinte é de que a margem correta relativa ao MGO é de 30%, uma vez que a verificação do valor a título de MVA leva em conta o preço de venda do produto na última etapa da cadeia de comercialização, ou seja, o valor do produto junto aos consumidores finais.

O apelante salienta que, em relação ao óleo diesel automotivo, esta pesquisa é realizada com base no preço praticado nos postos de combustíveis, contudo, em relação ao MGO não há como realizar este tipo de análise uma vez que se trata de produto específico da PETROBRAS, não regulamentado pela legislação. Desta forma, não há como aplicar a mesma MVA do Diesel para o Marine Gasoil.

Nesta linha, aplicaram ao 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, visto que o percentual de MVA traduz uma presunção fiscal acerca do valor que será acrescido ao bem nas

operações subsequentes à saída do produto da refinaria. Contudo, para ser corretamente aplicada é indispensável que a presunção não infrinja os preceitos constitucionais, a exemplo do princípio da verdade material, traduzindo a efetiva ocorrência dos fatos no mundo material.

Em consequência, apesar de se utilizar para Marine Gasoil a base de cálculo e alíquota relativa ao óleo diesel, não se deve tratar para fins de aplicação da MVA como se diesel fosse, cuja valoração final é feita de maneira diferente, uma vez que a análise é feita no posto de combustível, sendo incompatível ao MGO, produto específico da PETROBRAS, devendo ser im procedente a exigência.

Inerente às infrações 2 e 3, o recorrente destaca que as imputações são resultados, em síntese, de divergência sobre a natureza de uma série de produtos intermediários adquiridos pela PETROBRAS.

O recorrente salienta que o Fisco parte do pressuposto de que somente dão direito ao crédito bens que "integram o produto final", são "consumidos direta e imediatamente" na produção ou cuja "renovação é exigida em intervalos regulares", como se qualquer um desses requisitos fossem necessários para caracterizá-los como insumos. Todavia, tais conceitos há muito se encontram superados, não só em razão da incompatibilidade deles com o princípio da não-cumulatividade, na forma em que concebido pela CF/88, como também porque derogado pela superveniência da LC 87/96, que tratou diversamente da matéria.

Diz ser incorreto interpretar a legislação atual, inclusive o RICMS/97, para atribuir-lhe o mesmo sentido outrora consolidado a partir do art. 31, III, do Convênio ICM 66/88, tanto porque desautoriza o princípio constitucional da não cumulatividade, como por força da diversidade de tratamento conferido à matéria pela Lei Kandir, visto que a LC nº 87/96 excluiu aquela restrição e tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e o exercício do objeto social, ao expressamente declarar que *"é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada da mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento"* (art. 20, caput), desde que não *"se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento"* (§1º).

Em suma, o recorrente aduz ser possível afirmar que os critérios adotados pela LC 87/96 partem da distinção entre custos e despesas. Consequentemente, a suspensão do direito de crédito sobre as entradas de bens destinados ao uso ou consumo do estabelecimento implica somente em restringir a possibilidade de fazê-lo relativamente às aquisições de mercadorias que impliquem em despesas. Contrário sensu, garante-se o crédito do ICMS cobrado em cada uma das operações anteriores sempre que os gastos correspondentes representem custos de produção, cujo conceito é aquele conferido pela legislação do imposto de renda, nos termos do art. 13, § 1º, do Decreto-Lei n. 1.598/77, cuja definição de *"bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção"* é esclarecida pelo direito privado (art. 110 do CTN), o qual, segundo as ciências contábeis, são gastos que a entidade realiza com o objetivo de pôr o seu produto pronto para ser comercializado, fabricando-o ou apenas revendendo-o, ou o de cumprir com o seu serviço contratado.

Em resumo, o recorrente sustenta que, nos termos da legislação pátria, o imposto cobrado nas operações anteriores e vinculados a aquisições de bem ou serviço pelo contribuinte para o processo de industrialização - isto é, que caracterizem insumos e representem custos - há de conferir direito ao crédito de ICMS, de cujo motivo, dentre outros, foi esse pelo qual o STJ decidiu que a LC nº 87/96 *"ampliou as hipóteses de creditamento, condicionando o aproveitamento dos créditos relativos à aquisição de produtos intermediários apenas à comprovação de eles são utilizados para a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial"*.

Aduz que, nesta linha, 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 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; Unânime).

O recorrente destaca que os produtos sobre os quais se deu as autuações, consoante o Anexo B, dentre outros, são os seguintes:

Polieletrólito. Essencial no tratamento de água, pois auxilia a formação de flocos e com isso a água floculada escoar por gravidade para o decantador onde ocorre a separação das fases líquida (água) e sólida (flocos), e consequentemente a retirada de impurezas. Não há recuperação do Polieletrólito após sua utilização e a sua não-utilização reduziria acentuadamente a eficiência do processo de tratamento de água.

Nitrogênio. Essencial para o processo, uma vez que tem finalidade de dar partida, inertizar, selar bombas e compressores, e purgar as unidades. O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na refinaria. Esse produto é consumido no processo.

Inibidores. A aplicação de inibidor de corrosão é essencial para o processo via tratamento de água de refrigeração, a fim de prevenir ou inibir o estabelecimento de processos corrosivos nos equipamentos em que essa água de refrigeração é utilizada; o contato do Dispersante se dá com a água de refrigeração e o produto não é recuperado; o inibidor de corrosão para água de resfriamento é essencial para o processo arrefecimento dos equipamentos, pois ele tem como finalidade impedir ou diminuir a corrosão e a incrustação nos equipamentos. A ausência desse produto pode acarretar a redução expressiva da vida útil de equipamento de grande porte e custo, causada pela instalação precoce de corrosão, e o inibidor de corrosão é incorporado totalmente à água de resfriamento.

Amina Neutralizante. Evita o processo corrosivo nos equipamentos; sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina fílmica que recobre as partes internas do equipamento.

Cloro. Essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de micro organismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico.

Cloreto de cálcio. Com função de remover os fluoretos orgânicos solúveis em água proveniente da soda gasta da lavagem dos gases e é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário.

Desemulsificante. Com a finalidade de facilitar a separação da água salgada do petróleo, além de não permitir que a água separada apresente elevado teor de óleo residual (responsável pela formação de emulsão inversa do tipo óleo em água); é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário.

Carbonato de sódio. Utilizado para ajuste de PH tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.

Ácido. Utilizado para facilitar a produção de petróleo pela remoção de substâncias indesejáveis.

Água. Insumo fundamental para o funcionamento da RLAM, sendo cuidada no sistema de Tratamento, para, então, ser utilizada na produção de vapor em suas caldeiras, reposição dos sistemas fechados de resfriamento das unidades de processo, pressurização do sistema de combate a incêndio e injeção em sistemas operacionais, nas diversas Unidades de Processo.

O recorrente diz que, em todos os casos, a descrição acima e os laudos em anexo (os quais não constam dos autos) confirmam que os produtos mencionados são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado, pois são produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

Por conseguinte, são produtos que se caracterizam como insumos ou produtos intermediários imprescindíveis, incluídos entre aqueles que o RICMS autoriza a apropriação de créditos, visto que não se pode considerá-los isoladamente, à parte do processo fabril, como simples materiais de uso e consumo, de utilização eventual e descartável, cuja ausência não repercutiria no processo produtivo, do que destaca que uma parte dos insumos em questão são utilizados na análise e tratamento de água de refrigeração inerentes ao processo industrial da refinaria e foram objeto de perícia judicial no processo nº 769055-8/2005, no qual o expert ratificou a essencialidade

deles para o processo produtivo, cujo laudo diz anexar.

O recorrente registra, ainda, que as notas fiscais 24658, 24660 e 24661, (com ICMS de R\$ 76.364,61 para a infração 2 e de R\$31.818,59 para a infração 3), foram emitidas pela RLAM, em janeiro de 2012, com CFOP 2917, para ajuste das operações das notas fiscais de saídas: 24613, 24614 e 24626, que perderam o prazo de cancelamento, as quais diz anexar, do que sustenta que devem ser excluídas da infração, uma vez que o imposto foi devidamente recolhido.

Por fim, pugna pela produção de prova pericial, porquanto restará definitivamente comprovado que os bens dizem respeito à insumo de produção indispensáveis e imprescindíveis ao processo produtivo e, por isso, sua aquisição tanto gera direito ao crédito de ICMS, como não autoriza a incidência do diferencial de alíquota.

Requer o recorrente integral Provimento do Recurso Voluntário para reformar o Acórdão recorrido, declarando-se a improcedência total do valor restante das infrações 1, 2 e 3, e, caso admitido o Recurso de Ofício, quanto à improcedência total da infração 4, seja intimado para apresentar as suas contra razões ao recurso, na forma preconizada pelo art. 5º, LV, da CF/88, sob pena de violação ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

A PGE/PROFIS, às fls. 314 a 317 dos autos, em relação às alegações recursais inerentes à infração 1, destaca o produto Marine Gasoil – MGO se trata de óleo diesel apropriado para embarcações que tem a mesma classificação que o óleo diesel destinado a veículos rodoviários (NCM/SH 2710.19.2), cujas pequenas diferenças existentes entre os dois produtos não justificam que sejam eles considerados distintos, do que destaca que, conforme asseverado pelo autuante, o próprio recorrente não faz distinção entre os mesmos, ao definir o óleo diesel em sua página da internet, quando afirma que, em suas diversas denominações, é “*utilizado no transporte de cargas e de passageiros, em embarcações, na indústria,...*”

Salienta o opinativo que, conforme bem pontuou a Decisão recorrida, “*os auditores se valeram das notas fiscais emitidas pelo próprio sujeito passivo, onde consta a NCM do produto óleo diesel (NCM/SH 2710.19.21), no qual o contribuinte reconheceu que a mercadoria se encontrava enquadrada no regime da ST, fazendo a retenção com a MVA de 30% e correspondente a aplicação da redução da base de cálculo e alíquota especificada para este produto.*”

Assim, segundo a PGE/PROFIS, constata-se que não há distinção entre o regime de tributação do óleo diesel rodoviário e o marítimo preconizado na legislação estadual, que incluiu o óleo combustível (NCM/SH 2710.19.21), de forma geral, na sistemática da substituição tributária, sendo correta a utilização da MVA na forma prevista no art. 512-A e 512-B do RICMS vigente à época.

No que concerne às infrações 2 e 3, o Parecer é de que os produtos listados pelos autuantes, dentre os quais se incluem nitrogênio líquido, cloro, inibidores de corrosão, etc., são utilizados no tratamento de água e no sistema de combate a incêndio de todas as unidades de produção da refinaria, evidenciando a sua utilização fora do processo produtivo. Já os demais produtos objeto dessas infrações se prestam a promover a conservação dos equipamentos industriais e tratamento de efluentes industriais, não correspondendo a qualquer atividade produtiva.

Assim, o opinativo não vislumbra dificuldade em concluir que tais produtos são, efetivamente, de uso e consumo, não podendo ser enquadrados como insumos, nem produtos intermediários, daí a utilização do crédito fiscal correspondente ser vedada, cabendo o recolhimento do correspondente diferencial de alíquota.

Em consequência, a PGE/PROFIS considera que o suplicante não trouxe ao processo argumentos jurídicos capazes de promover a modificação do julgamento proferido pela instância *a quo*, com o qual se coaduna integralmente, tendo em vista que, conforme registrado na decisão de piso, *os autuantes acataram os reclames da defesa com relação as notas fiscais 24658, 24660 e 24661 e, assim, procederam à alteração dos demonstrativos de débitos relativos às infrações 2 e 3, de sorte que o pleito apresentado neste sentido resta prejudicado.*

Diante do exposto, a PGE/PROFIS opinou pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício por ter a Decisão recorrida desonerado o sujeito passivo de parte dos débitos originalmente exigidos nas infrações 2 e 3 e do total do débito da infração 4, como também de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância, para julgar improcedente as infrações 1, 2 e 3.

Inicialmente, da análise do Recurso de Ofício, em relação às infrações 2 e 3, verifica-se que estão corretas as reduções dos valores exigidos de R\$2.843.923,87 para R\$2.767.559,26, quanto à infração 2, e de R\$800.592,09 para R\$768.773,50, inerente à infração 3, pois decorrem da comprovação das razões de defesa de que as Notas Fiscais nºs 24658, 24660 e 24661, foram emitidas em janeiro de 2012, pelo próprio contribuinte, para estornar os débitos de ICMS calculados por alíquota incorreta das Notas Fiscais de nºs 24613, 24614 e 24616, logo, devendo ser excluídas das exigências de crédito indevido e de diferencial de alíquotas, tendo os próprios autuantes reconhecidos e promovidos a alteração, conforme demonstrativo às fls. 186 a 191 do PAF.

Entretanto, no que diz respeito à infração 4, cuja Decisão recorrida, por unanimidade, concluiu pela improcedência da exigência, sob a fundamentação de que o procedimento da empresa em apropriar os créditos fiscais nas operações de aquisição de C5+ é legítimo, cabendo à fiscalização verificar se o “*quantum*” de crédito apropriado está proporcional às saídas tributáveis, vislumbro que a exação merece ser restabelecida, pois, entendo que o crédito fiscal é indevido, conforme já me manifestei em outros processos administrativos fiscais da mesma natureza desta infração, a exemplo do Acórdão CJF nº 0389-13/13 e do voto discordante exarado no Acórdão JF nº 0029-05/14 (cujo Recurso de Ofício foi provido através do Acórdão CJF nº 0353-12/14), sob o mesmo fundamento exarado no Acórdão CJF Nº 0046-11/12 de que:

“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...”

Registre-se, ainda, que para corroborar com o entendimento de 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) que goza de imunidade nas operações interestaduais e, por via de consequência, não gera direito a crédito fiscal, o contribuinte, ao se insurgir da exigência fiscal, sequer comprova que o Pentano (C5+), posteriormente, foi efetivamente separado do petróleo e foi objeto no processo de fabricação de produtos com saídas tributadas pelo ICMS.

E o recorrente não comprova porque a mistura do C5+ ao petróleo, transformando-se um só produto (petróleo), inviabiliza tanto ao recorrente quanto ao fisco baiano a mensuração e consequente análise de sua participação e mesmo aplicação como insumos de produtos tributáveis pelo recorrente, o que lhe daria direito proporcional ao crédito fiscal do valor do imposto destacado nas notas fiscais de entradas, nos termos previstos no art. 20, §3º, I, da LC nº 87/96.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para restabelecer o valor exigido na quarta infração.

Quanto à apreciação do Recurso Voluntário, inicialmente, nos termos do art. 147, II, “b”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, por considerar desnecessária em vista de outras provas nos autos, indefiro o pedido para realização de prova pericial para comprovar que os produtos, objeto das exações 2 e 3, se tratam de insumos de produção imprescindíveis ao processo produtivo.

No mérito, em relação à primeira infração, o recorrente alega que o produto Marine Gasoil – MGO – destinado ao abastecimento de embarcações, não tem NCM específico e nem regime de tributação ao que ele deve se submeter. Sendo assim, por assemelhar-se ao óleo diesel, deve utilizar a base de cálculo e alíquota relativa ao óleo diesel. Porém, não se deve tratar para fins de aplicação da

MVA como se diesel fosse, cuja valoração final é feita de maneira diferente, uma vez que a análise é feita no posto de combustível, sendo incompatível ao MGO, produto específico da PETROBRAS, devendo ser improcedente a exigência.

Inicialmente, há de se ressaltar que, ao contrário do que foi alegado, 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 art. 2º, II, da Lei nº 11.774/08, que alterou a legislação federal referente ao PIS/Pasep e ao COFINS.

Por sua vez, os artigos 512-A e 512-B do RICMS/97 atribuíam, 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.

Já 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 no inciso IV da cláusula primeira, “*óleos combustíveis, 2710.19.2*”, o que inclui, obviamente, todos os itens e subitens ali contidos.

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.

Assim, 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 há 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, sendo paradoxal e impertinente o entendimento do recorrente 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.

Diante de tais considerações, comungo do entendimento da PGE/PROFIS de que não há distinção entre o regime de tributação do óleo diesel rodoviário e o marítimo preconizado na legislação estadual, que incluiu o óleo combustível (NCM/SH 2710.19.21), de forma geral, na sistemática da substituição tributária, sendo correta a utilização da MVA na forma prevista no art. 512-A e 512-B do RICMS vigente à época. Mantida a Decisão recorrida.

Quanto às infrações 2 e 3, nas quais exigem o ICMS 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, o recorrente aduz que as exações são resultados, em síntese, de divergência sobre uma série de produtos intermediários adquiridos pela PETROBRAS, que tem direito ao crédito fiscal, sob pena de violar o princípio da não cumulatividade do ICMS, pois as aquisições das mercadorias não implicam em despesas, mas, sim, custos de produção, cujos produtos são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado.

Consta no Anexo B, às fls. 17 a 85 dos autos, tratar-se de entradas dos seguintes produtos, sobre os quais o recorrente atesta as seguintes aplicações:

Polieletrólito. Essencial no tratamento de água, pois auxilia a formação de flocos e com isso a água floculada escoar por gravidade para o decantador onde ocorre a separação das fases líquida (água) e sólida (flocos), e consequentemente a retirada de impurezas. Não há recuperação do Polieletrólito após sua utilização e a sua não-utilização reduziria acentuadamente a eficiência do processo de tratamento de água.

Nitrogênio. Essencial para o processo, uma vez que tem finalidade de dar partida, inertizar, selar bombas e compressores, e purgar as unidades. O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na refinaria. Esse produto é consumido no processo.

Inibidores. A aplicação de inibidor de corrosão é essencial para o processo via tratamento de água de refrigeração, a fim de prevenir ou inibir o estabelecimento de processos corrosivos nos equipamentos em que essa água de refrigeração é utilizada; o contato do Dispersante se dá com a água de refrigeração e o produto não é recuperado; o inibidor de corrosão para água de resfriamento é essencial para o processo arrefecimento dos equipamentos, pois ele tem como finalidade impedir ou diminuir a corrosão e a incrustação nos equipamentos. A ausência desse produto pode acarretar a redução expressiva da vida útil de equipamento de grande porte e custo, causada pela instalação precoce de corrosão, e o inibidor de corrosão é incorporado totalmente à água de resfriamento.

Amina Neutralizante. Evita o processo corrosivo nos equipamentos; sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina filmica que recobre as partes internas do equipamento.

Cloro. Essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de micro organismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico.

Cloreto de cálcio. Com função de remover os fluoretos orgânicos solúveis em água proveniente da soda gasta da lavagem dos gases e é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário.

Desemulsificante. Com a finalidade de facilitar a separação da água salgada do petróleo, além de não permitir que a água separada apresente elevado teor de óleo residual (responsável pela formação de emulsão inversa do tipo óleo em água); é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário.

Carbonato de sódio. Utilizado para ajuste de PH tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.

Ácido. Utilizado para facilitar a produção de petróleo pela remoção de substâncias indesejáveis.

Água. Insumo fundamental para o funcionamento da RLAM, sendo cuidada no sistema de Tratamento, para, então, ser utilizada na produção de vapor em suas caldeiras, reposição dos sistemas fechados de resfriamento das unidades de processo, pressurização do sistema de combate a incêndio e injeção em sistemas operacionais, nas diversas Unidades de Processo.

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 “consomem” no processo produtivo, estando vinculados a este processo, pois entram em contato direto com os bens produzidos.

No caso, os produtos relacionados não são usados diretamente no próprio processo produtivo do contribuinte, mas em função da necessidade de impedir a formação de micro organismos 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, ressaltando não ter apurado, dentre os exigidos, a presença de produtos *desemulsificante* e *ácido*.

Diante de tais informações, só há como anuir ao Parecer PGE/PROFIS de que os produtos listados, “... *dentre os quais se incluem nitrogênio líquido, cloro, inibidores de corrosão, etc., são utilizados no tratamento de água e no sistema de combate a incêndio de todas as unidades de produção da refinaria, evidenciando a sua utilização fora do processo produtivo. Os demais produtos objeto dessas infrações se prestam a promover a conservação dos equipamentos industriais e tratamento de efluentes industriais, não correspondendo a qualquer atividade produtiva.*”

Em consequência, tais produtos são, efetivamente, de uso e consumo, não podendo ser enquadrados como insumos, nem produtos intermediários, sendo a utilização do crédito fiscal correspondente vedada e cabendo o recolhimento do correspondente diferencial de alíquota.

Inerente à alegação recursal de que as Notas Fiscais n^{os} 24658, 24660 e 24661 foram emitidas pela RLAM para ajuste das notas fiscais de saídas que perderam o prazo de cancelamento, como bem pontuou o Parecer da PGE/PROFIS, tal pleito resta prejudicado visto que, conforme consignado na

decisão de piso, os autuantes acataram os reclames da defesa com relação às Notas Fiscais nºs 24658, 24660 e 24661 e, assim, procederam à alteração dos demonstrativos de débitos. Mantida a Decisão.

Do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para restabelecer o valor exigido na quarta infração, e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO DIVERGENTE (Recursos de Ofício e Voluntário)

Peço a devida vênia para discordar do i. Presidente/Relator quanto ao seu posicionamento em relação às Infrações 2 e 3, bem como sobre o restabelecimento da quarta Infração, a qual foi dado Provimento ao Recurso de Ofício.

A existência das Infrações 2 e 3 se dá pela glosa de créditos e cobrança do Diferencial de Alíquotas, respectivamente, sobre as aquisições de mercadorias consideradas pela fiscalização como destinados ao uso e consumo do estabelecimento.

No entender do i. Presidente/Relator e dos Julgadores de piso, todos os produtos relacionados objetos dos presentes lançamentos tratam-se na verdade de produtos de uso e consumo do estabelecimento e, nesta condição, as respectivas aquisições não asseguram o direito ao crédito do imposto, bem como é devido o ICMS a título de Diferencial de Alíquotas quando adquiridas de outras Unidades da Federação. Abaixo listo a relação desses produtos e sua aplicação na planta da RLAM (refinaria pertencente à Recorrente) segundo consta na tese recursal:

Polieletrólito. Essencial no tratamento de água, pois auxilia a formação de flocos e com isso a água floculada escoar por gravidade para o decantador onde ocorre a separação das fases líquida (água) e sólida (flocos), e consequentemente a retirada de impurezas. Não há recuperação do Polieletrólito após sua utilização e a sua não-utilização reduziria acentuadamente a eficiência do processo de tratamento de água.

Nitrogênio. Essencial para o processo, uma vez que tem finalidade de dar partida, inertizar, selar bombas e compressores, e purgar as unidades. O Nitrogênio é imprescindível para evitar o risco de oxidação ou até mesmo uma explosão na refinaria. Esse produto é consumido no processo.

Inibidores. A aplicação de inibidor de corrosão é essencial para o processo via tratamento de água de refrigeração, a fim de prevenir ou inibir o estabelecimento de processos corrosivos nos equipamentos em que essa água de refrigeração é utilizada; o contato do Dispersante se dá com a água de refrigeração e o produto não é recuperado; o inibidor de corrosão para água de resfriamento é essencial para o processo arrefecimento dos equipamentos, pois ele tem como finalidade impedir ou diminuir a corrosão e a incrustação nos equipamentos. A ausência desse produto pode acarretar a redução expressiva da vida útil de equipamento de grande porte e custo, causada pela instalação precoce de corrosão, e o inibidor de corrosão é incorporado totalmente à água de resfriamento.

Amina Neutralizante. Evita o processo corrosivo nos equipamentos; sua injeção é realizada no topo das torres. Complementa a ação da amina filmica que recobre as partes internas do equipamento.

Cloro. Essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de micro organismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico.

Cloreto de cálcio. Com função de remover os fluoretos orgânicos solúveis em água proveniente da soda gasta da lavagem dos gases e é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário.

Desemulsificante. Com a finalidade de facilitar a separação da água salgada do petróleo, além de não permitir que a água separada apresente elevado teor de óleo residual (responsável pela formação de emulsão inversa do tipo óleo em água); é incorporado parcialmente ao produto, caracterizando-se como um produto de consumo intermediário.

Carbonato de sódio. Utilizado para ajuste de PH tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.

Ácido. Utilizado para facilitar a produção de petróleo pela remoção de substâncias indesejáveis.

Água. Insumo fundamental para o funcionamento da RLAM, sendo cuidada no sistema de Tratamento, para, então, ser utilizada na produção de vapor em suas caldeiras, reposição dos sistemas fechados de resfriamento das unidades de processo, pressurização do sistema de combate a incêndio e injeção em sistemas operacionais, nas diversas Unidades de Processo.

O Recorrente aduz que os produtos transcritos acima se constituem em elementos indispensáveis à consecução de seu processo fabril e, porquanto, preenchem os requisitos necessários para desconsiderá-los do conceito de mercadorias de uso e consumo.

Como é sabido, é direito do contribuinte à compensação do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado à entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, todavia, no que tange as mercadorias destinadas ao seu uso e consumo, o legislador entendeu por bem estipular um prazo a partir do qual o estabelecimento adquirente passaria a ter condição de apropriação do crédito sobre de tais produtos.

A previsão para essa compensação consta expressa nos artigos 20 da Lei Complementar nº 87/96 e 29 da Lei nº 7.014/96. Já quanto ao prazo de início, o mesmo está contido no Art. 33 da própria Lei Complementar nº 87/96.

Todavia, nos referidos diplomas legais, não há definição acerca do que deve se entender como material destinado a uso ou consumo do estabelecimento para fins de apropriação dos créditos de ICMS, tendo ficado esta tarefa, portanto, a cargo do Poder Executivo.

Neste sentido, dispôs o artigo 93, inciso I e seu parágrafo 1º, do RICMS/BA, vigente à época da ocorrência de parte dos fatos geradores:

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;

(...)

§ 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; (grifo nosso)

Da análise dos dispositivos legais reproduzidos é possível inferir que o legislador estadual ao usar a conjunção alternativa “ou”, logo após a alínea “b” do inciso I do §1º, estabeleceu que para que haja direito ao crédito em relação às aquisições de mercadorias, de matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem se faz necessário que uma das condições ali elencadas seja atendida, vale dizer: a mercadoria adquirida deve estar vinculada à industrialização; deve ser consumida no mencionado processo ou deve integrar o produto final na condição de elemento indispensável ou necessário.

Acontece que nem todas as mercadorias adquiridas, inerentes ao processo fabril, se incorporam ao produto final. Tanto a matéria prima quanto o produto intermediário, em regra, se constituem em substâncias corpóreas que advém da natureza, desta forma é relevante expor que a distinção entre ambos é determinada pelo fato de que, no processo de industrialização, o produto intermediário não integra o produto final, apesar de que, assim como a matéria-prima, participa e afigura-se essencial à consecução da atividade fabril.

Desta forma há de se concluir que a condição prevista na alínea “c” aplica-se, naturalmente, às matérias primas, enquanto as condições a que se referem às alíneas “a” e “b” destina-se a abarcar os produtos intermediários, bem como as demais mercadorias que, embora não participem diretamente da industrialização, estejam a ela vinculados ou sejam nela consumidos.

Ademais, conforme entendimento respaldado nas próprias decisões do STJ, como também no

entendimento de que é um produto intermediário, outra não pode ser a conclusão senão a de que referidos produtos não se subsumem ao conceito de material de uso e consumo do estabelecimento previsto na alínea “b” do inciso V do artigo 93, do vigente RICMS/BA-97 e em assim sendo, entendo que deve ser garantido ao recorrente o direito ao crédito do ICMS destacado nos documentos de aquisição (Infração 2), bem como dispensado a cobrança do DIFAL (Infração 3).

Já em se tratando da Infração 4, conforme relatado, a questão controversa 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.

Este mesmo tema já havia sido objeto de voto divergente pelo i. Conselheiro Daniel Ribeiro, componente desta mesma Câmara, conforme exposto no Acórdão CJF nº 0353-12/14, abaixo reproduzido e pelo qual eu me coaduno em tudo.

De acordo com a tese da fiscalização, não acatada pela JJF, mas convalidada pelo Ilustre Presidente, relator deste PAF, 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 a 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 e foram emitidas em conformidade com as disposições regulamentares aplicáveis. 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 disso, 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\$ 13 milhões, 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 do Ilustre Presidente/Relator 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.

Por fim, gostaria de ressaltar, com fulcro no Art. 112 do Código Tributário Nacional, que no caso decisão que envolva dúvida de interpretação da norma jurídica, em se concretizando o empate deve ser decidido em favor do contribuinte.

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar as infrações 2 e 3 Insubsistentes e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e, em decisão por maioria, com voto de qualidade do Presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298663.0001/15-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.993.836,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “e” e “f”, da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

VOTO VENCEDOR (Recurso de Ofício) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, José Carlos Barros Rodeiro, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Recurso de Ofício) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões e Daniel Ribeiro Silva.

VOTO VENCEDOR (Recurso Voluntário) – Conselheiros(as): Denise Mara Andrade Barbosa, Luiz Alberto Amaral de Oliveira e Fernando Antonio Brito de Araújo.

VOTO DIVERGENTE (Recurso Voluntário) – Conselheiros: Tiago de Moura Simões, Daniel Ribeiro Silva e José Carlos Barros Rodeiro.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de outubro de 2016.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

TIAGO DE MOURA SIMÕES - VOTO DIVERGENTE
(Recursos de Ofício e Voluntário)

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE - REPR. DA PGE/PROFIS