

A. I. Nº - 298663.0001/15-0
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - MARCO AURELIO PAUL CRUZ e OUTROS
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 09.03.2016

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0026-05/16

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOR. (Infração 1) Operações com *Gasoil Marine* (óleo diesel marítimo). Aplicável às operações objeto da autuação a MVA específica de óleo diesel. Insubsistentes os argumentos defensivos. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MATERIAIS DE USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. Infração parcialmente reconhecida. Exclusão, pelos autuantes, na fase de informação fiscal, de 3 (três) notas fiscais que foram objeto de pagamento do imposto. Em relação aos demais itens objeto da glosa, restou provado que se tratam de materiais utilizados na preservação de equipamentos (lubrificação), tratamento de água e de efluentes (infração 2). b) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MERCADORIAS COM NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. Infração 4. Na hipótese dos autos, não há dúvidas de que o insumo em questão é um derivado de gás natural que se integra ao processo fabril da empresa autuada. Além das conclusões extraídas da análise das provas carreadas ao PAF, os prepostos fiscais autuantes, declararam na informação fiscal 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 do insumo C5+. 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. Infração insubsistente. 3. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE MATERIAL DE CONSUMO. Infração 3. Os bens objeto do levantamento são os mesmos do item 2 da autuação. Pelos mesmos fundamentos ali expostos, mantém-se o parcialmente lançamento nos valores apurados na fase de informação fiscal. Não acatada a preliminar de invalidade do lançamento. Rejeitado o pedido de perícia/diligência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Auto de Infração lavrado em 10/03/2015, para exigir ICMS no valor total de R\$ 17.102.019,74, com as seguintes imputações:

Infração 01 – Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. 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. Valor exigido: R\$ 11.452,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “e”, da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Conforme demonstrativo Anexo B. Valor exigido: R\$ 2.843.923,87, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 - Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas Internas e Interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento. Diferença de alíquota referente a mercadorias adquiridas em outras unidades da Federação, enquadradas pela empresa como insumos de produção quando na realidade são materiais de uso e consumo, conforme demonstrativo Anexo B. Valor exigido: R\$ 800.592,09, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inc. II, alínea “f”, da Lei nº 7.014/96.

Infração 04 - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto. Utilizou crédito fiscal nas aquisições de C5+ oriundos de outras unidades da federação transportado em embarcações, misturado ao petróleo em estado bruto, conforme demonstrativo Anexo C e cópias das notas fiscais. Valor exigido: R\$ 13.446.050,85, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, inc. VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96.

O contribuinte foi notificado do Auto de Infração em 17/03/15 e ingressou com defesa administrativa em 15/05/2015, através de petição subscrita por advogado com procuração nos autos.

Após fazer uma síntese das acusações fiscais, o contribuinte se manifestou reconhecendo a procedência parcial das infrações 2 e 3, nos montantes, respectivamente, de R\$ 9.003,34 e R\$ 2.766,67, relacionados à aquisição dos seguintes itens que deram entrada na RLAM: tubulação de aço carbono, desengraxante, CD-ROM e chave conectora. Disse que tão logo efetuasse a quitação dessas parcelas iria providenciar fazer a juntada do comprovante de recolhimento para fins de homologação dos valores pagos em decisão a ser proferida pela C. Junta de Julgamento Fiscal deste CONSEF.

Em seguida ingressou no mérito, se contrapondo às demais imputações inseridas no lançamento tributário.

Em relação à infração 01 que envolve a retenção de ICMS aquém do devido, em substituição tributária nas saídas de *Gasoil Marine (diesel de embarcação ou diesel marítimo)*, a defesa sustentou, inicialmente, a impossibilidade de cobrança de ICMS-ST, por ofensa ao princípio da legalidade tributária. Isso porque em relação ao referido produto, sequer houve regulamentação uma vez que a legislação do ICMS da Bahia não trata especificamente dele. Ressaltou que o *Gasoil Marine – MGO* – tem como finalidade o abastecimento de embarcações e por se tratar de produto específico da PETROBRÁS não foi regulamentado pela legislação do ICMS. Sequer há NCM específico para o *Marine Gasoil*, nem regime de tributação a que ele deva 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.

Alternativamente, caso o CONSEF assim não entenda, a defesa sustenta que por disposição dos arts. 512-A e 512-B do Regulamento do Imposto sobre Mercadorias e Serviços do Estado da Bahia, RICMS/BA, Decreto 6.284/97, vigente à época da realização das operações autuadas, o formulador e o industrial refinador de combustíveis derivados de petróleo ou de gás natural

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

Desta forma, nos negócios jurídicos indicados na autuação, a PETROBRÁS teria a obrigação de recolhimento do ICMS incidente sobre as operações subsequentes à primeira transferência de titularidade do bem. Ou seja, além do recolhimento do ICMS próprio, decorrente da venda do MGO, a autada também seria responsável pelo recolhimento do tributo incidente sobre as etapas posteriores de comercialização.

Salientou, mais uma vez, que o *Marine Gasoil – MGO* - tem como finalidade o abastecimento de embarcações e, por se tratar de produto específico da PETROBRÁS, fez-se necessária a adoção de um parâmetro para determinar o regime de incidência do ICMS ao qual seria submetido. Nesta linha, por assemelhar-se ao óleo diesel rodoviário, 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 rodoviário, submetendo-se à carga tributária efetiva de 15%, decorrente da aplicação da alíquota de 25% sobre a base de cálculo reduzida em 40%.

Contudo, ressalta a defesa, 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.

Nessa linha, 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. Conforme entendimento da autoridade fiscal, a MVA a ser aplicada para o MGO deveria ser a mesma do óleo diesel rodoviário, seguindo a NCM acima indicada, qual seja, 31,78%.

Contudo, o entendimento do contribuinte foi no sentido de que a margem correta, relativa ao MGO, é de 30%. Ressaltou que a verificação do valor a título de Margem de Valor Agregado 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.

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 (Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços).

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

No caso concreto, foi aplicada pela PETROBRÁS, 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. Reproduziu a regra do Convênio aplicável à situação, reproduzida abaixo:

“Cláusula terceira – A base de cálculo é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

§1º Na falta do preço a que se refere o “caput”, a base de cálculo será 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 cobrado do destinatário, adicionado, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado:

(...)

III – em relação aos demais produtos não abrangidos pelos incisos I e II, contemplados com a não incidência prevista no art. 155, §2º, X, “b”, da Constituição Federal.

a) 30% nas operações internas”.

Ressaltou ainda 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. Tal percentual 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.

Com base nessas premissas a defesa argumenta que a fixação e aplicação da MVA 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. Assim, apesar de se utilizar para *Marine Gasoil – MGO* a base de cálculo e alíquota relativa ao óleo diesel não se deveria tratar esse produto, para fins de aplicação da MVA, como se diesel rodoviário fosse. Para a defesa a quantificação do valor final deles é feita de maneira diferente, uma vez que para verificação do preço do óleo diesel rodoviário são efetuadas pesquisas e análise sobre o valor deste produto no posto de combustível, contudo o MGO é produto específico da PETROBRÁS, não sendo tal método de valoração compatível, nem adequado.

Pede que este item da autuação seja revisto, declarando-se a improcedência da imputação fiscal por não haver diferença a ser recolhida em favor do Fisco Estadual.

As infrações 2 e 3 foram apreciadas em conjunto pela defesa e estão relacionadas à glosa de créditos fiscais e correspondente exigência de pagamento de DIFAL (diferencial de alíquotas).

Pondera a impugnante que as infrações em pauta são resultados, em síntese, de divergências sobre a natureza de uma série de intermediários adquiridos pela PETROBRÁS, pois, de acordo com a fiscalização, as mercadorias escrituradas como insumos caracterizam, na verdade, bens de uso e consumo do estabelecimento que, portanto, desautorizam o direito ao crédito do ICMS e impõe o dever de recolhimento do DIFAL.

Para a defesa, o primeiro parâmetro para definir os conceitos de insumo, por um lado, e bens de uso ou consumo, por outro, é a necessidade de extraí-los precipuamente à vista do direito privado (art. 110 do CTN), em particular porque nenhum deles é definido expressamente pela Lei Complementar nº 87/96.

Em descompasso com essa diretriz a defesa sustenta que a fiscalização 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.

Seguindo essa linha de raciocínio o contribuinte observa que a interpretação quanto ao direito ao crédito se encontra superada frente à novel legislação, mas ainda remanesce o entendimento no CONSEF/BA, construído com base na legislação passada, do conceito de crédito físico, conforme trecho reproduzido abaixo, extraído da peça impugnatória:

“Na década de 80, à época do antigo ICM, havia uma distinção entre os chamados créditos físicos e créditos financeiros. Créditos físicos eram os correspondentes a bens que se incorporassem fisicamente ao produto final (matérias-primas) ou que fossem consumidos em contato direto e imediato com os materiais de que resultasse o produto final (produtos intermediários). Por outro lado, créditos financeiros eram aqueles que representassem dispêndios alheios ao processo produtivo, como, por exemplo, despesas com juros de financiamento, aquisições de patentes, investimentos, etc.

Antes da edição da LC nº 87/96, vigia o Convênio Interestadual ICM 66/1988, cujo art. 31, inciso III, dispunha que *“não implicará crédito para compensação com o montante do imposto devido nas operações ou prestações seguintes [...] a entrada de mercadorias ou produtos que, utilizados no processo industrial, não sejam consumidos ou não integrem o produto final na condição de elemento indispensável a sua composição”*.

Todavia, para a impugnante, os conceitos outrora firmados à luz da legislação revogada 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 nº 87/96, que tratou diversamente da matéria.

Para a defesa a CF/88 ratificou o *status* constitucional conferido ao princípio da não-cumulatividade, mas lhe expandiu o alcance ao preceituar em seu art. 155, §2º, II que o ICMS (...) *“será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”*.

Nessa linha de entendimento transcreveu lições doutrinárias dos Profs. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELLO E LUIZ FRANCISCO LIPPO.

Argumenta a impugnante que a LC nº 87/96 excluiu aquela restrição contida na legislação revogada tornando suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e o exercício do objeto social. Reproduziu as disposições do art. 20, “caput” e correspondente § 1º, da LC do ICMS, “*in verbis*”: *“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).

Neste contexto, defende que o direito ao crédito surge da aquisição de bens: i) que integram ao ativo permanente, ii) de uso e consumo do estabelecimento (despesas), e; iii) utilizados na produção (custos). Observa que o direito ao crédito de ICMS sobre o ativo permanente é uma forma de garantir ao contribuinte o creditamento do imposto incidente no imobilizado proporcionalmente à depreciação, que é contabilizada como gastos decorrentes do desgaste ou da obsolescência de bens ora aplicados à produção, quando representa custos, ora desvinculados dela e caracterizando despesas. Por conseguinte, é possível afirmar que os critérios adotados pela LC 87/96 partem da distinção entre custos e despesas.

Consequentemente, a suspensão do direito de creditamento 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.

A *contrario 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 nº 1.598/77, a seguir reproduzido:

Art 13 - O custo de aquisição de mercadorias destinadas à revenda compreenderá os de transporte e seguro até o estabelecimento do contribuinte e os tributos devidos na aquisição ou importação.

§ 1º - O custo de produção dos bens ou serviços vendidos compreenderá, obrigatoriamente:

- a) o custo de aquisição de matérias-primas e quaisquer outros bens ou serviços aplicados ou consumidos na produção, observado o disposto neste artigo;*
- b) o custo do pessoal aplicado na produção, inclusive de supervisão direta, manutenção e guarda das instalações de produção;*
- c) os custos de locação, manutenção e reparo e os encargos de depreciação dos bens aplicados na produção;*
- d) os encargos de amortização diretamente relacionados com a produção;*
- e) os encargos de exaustão dos recursos naturais utilizados na produção.*

Na espécie, conclui, a partir das disposições da LC 87/96, que o direito ao crédito do imposto vincula-se à natureza contábil do gasto que, por sua vez, é resultado da finalidade de determinado bem ou serviço em um dado processo produtivo, atribuindo-lhe ou não a qualidade de insumo.

Adotando essa linha de raciocínio, a defesa argumenta que se a entrada representa um custo, a forma como o serviço ou bem adquirido participa do processo produtivo não possui qualquer relevância para se verificar ou não o direito ao crédito de ICMS. O consumo da mercadoria ou serviço no processo produtivo, integração dela ao produto final na condição de elemento

indispensável à sua composição ou requisitos desta natureza não possuem relevância para se verificar o direito ao crédito, sempre que o bem se mostre imprescindível à obtenção do resultado da atividade.

Nessa linha de entendimento citou o voto do julgador José Bizerra Lima Irmão, membro deste CONSEF, extraído do Acórdão nº 0262-02/06, no A.I. nº 2789999.0003/06-7.

Na mesma linha de entendimento foi também mencionada a decisão do STJ no AgRg no AREsp 142.263/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA TURMA, julgado em 19/02/2013, DJe 26/02/2013, nos seguintes termos a seguir reproduzidos:

“...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”.

Na mesma toada, a decisão do Tribunal de Justiça da Bahia, citada na peça defensiva, abaixo transcrita:

“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; Unânime).

A defesa, em seguida, nomina e descreve a participação de todos os produtos objeto das exigências fiscais constantes dos itens 2 e 3 e consoante o Anexo B do auto, abaixo citadas. São eles:

Polieletrólito. O Polieletrólito é 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 conseqüentemente 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. O Nitrogênio é essencial para o processo, uma vez que tem a 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. Evitar 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. O Cloro é essencial para o processo via tratamento de água para refrigeração, uma vez que impede e/ou inibe a proliferação de microorganismos na água cuja presença favorece a corrosão de equipamentos. Tais equipamentos são utilizados em diversos pontos da produção, inclusive no Craqueamento Catalítico.

Cloreto de cálcio. O cloreto de cálcio tem a 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. O desemulsificante possui 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 (reponsável 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. O carbonato de sódio é utilizado para ajuste de PH e tem a função de neutralizar os fluoretos presentes nos equipamentos que são liberados para manutenção.

Cloro. O Cloro é um produto químico utilizado na composição de fluido para conferi-lo peso como forma de garantir a permanência dos fluidos da rocha dentro das formações.

Ácido. O Ácido orgânico é utilizado para facilitar a produção de petróleo pela remoção de substâncias indesejáveis.

Água. A água se constitui em fundamental insumo para o funcionamento da RLAM, sendo a mesma tratada 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

Para todos os casos citados a defesa argumenta que a descrição tem por base laudos que confirmam que os produtos mencionados são indispensáveis aos processos produtivos do estabelecimento autuado (RLAM), ou seja, são produtos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade.

Frisou ainda 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 (perito)* ratificou a essencialidade deles para o processo produtivo (laudo em anexo).

Fez a defesa referência às notas fiscais 24658, 24660 e 24661, no valor de R\$ 76.364,61, relacionadas ao ICMS cobrado na infração 2, que foram emitidas pela RLAM, em janeiro de 2012, com CFOP 2917, para ajuste das operações notas fiscais de saídas: 24613, 24614 e 24626, que perderam o prazo de cancelamento. Houve também menção às mesmas notas fiscais de nº 24658, 24660 e 24661, no valor de R\$ 31.818,59, relacionadas à exigência do ICMS/DIFAL, que perderam o prazo de cancelamento. Pediu que as referidas notas fiscais sejam excluídas do Auto de Infração, vez que o ICMS devido em relação às mesmas foi devidamente recolhido.

Pugnou, em relação aos itens 2 e 4 do lançamento fiscal pela produção de prova pericial.

Ao se debruçar sobre a infração 04, relacionada ao C5+, o contribuinte discorreu que os hidrocarbonetos naturais são compostos químico constituídos essencialmente por átomos de carbono e de hidrogênio que se formam a grandes pressões no interior da terra (abaixo de 150 km de profundidade) e são trazidos para zonas de menor pressão através de processos geológicos, onde podem formar acumulações comerciais (petróleo, gás natural, carvão, etc).

Que a maior parte da matriz energética mundial – a energia disponibilizada para ser transformada, distribuída e consumida nos processos produtivos – é originada de hidrocarbonetos e, em razão da importância econômica deles, inclusive para a economia dos Estados, a Constituição Federal conferiu-lhes tratamento tributário específico. Neste sentido, dispôs a Carta Magna, conforme abaixo reproduzido:

“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;"

Enfatizou que o próprio texto constitucional reconhece a diferença entre o petróleo e seus derivados, por um lado, e o gás natural e seus derivados, por outro, para estipular tratamento jurídico próprio para cada um deles: (i) nas saídas interestaduais de petróleo e seus derivados não há incidência de ICMS e, nas demais operações, o imposto é devido ao Estado em que ocorrer o consumo; (ii) nas operações com gás natural e seus derivados, o tributo é exigível segundo a regra matriz de incidência do ICMS e a tributação realiza-se conforme o regime geral de repartição de receitas (art. 155, §2º, VII e VIII da CF/88).

Assim, ressalta a defesa, a tributação dos hidrocarbonetos varia de acordo com a natureza da operação (interna ou interestadual), com o destinatário dela (consumidor final ou a contribuinte do imposto), e segundo a origem deles (gás natural ou petróleo). Ou seja, o texto constitucional reconhece que, para efeitos de regime jurídico, gás natural, petróleo e os respectivos derivados são coisas distintas como, inclusive, confirmaria o art. 6º da Lei nº 9.478/97 (Lei do Petróleo), abaixo reproduzida:

Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:

I - Petróleo: todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;

II - Gás Natural ou Gás: todo hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gaseíferos, incluindo gases úmidos, secos, residuais e gases raros;

Em seguida especificou que o gás natural é normalmente composto de hidrocarbonetos com moléculas que variam de 1 a 12 átomos de carbono em que predomina a existência de metano – CH₄ (acima de 80% em volume) e são encontrados alguns componentes chamados de contaminantes, como nitrogênio, dióxido de carbono, gás sulfídrico, água e outros menos comuns.

Que a Agência Nacional de Petróleo – ANP normatiza a qualidade mínima do gás natural para comercialização, através da Resolução nº 16/2008 e para adequá-lo aos requisitos dela, a PETROBRÁS precisa retirar o excesso de contaminantes e reduzir a quantidade presente de hidrocarbonetos com 3 (três) e mais átomos de carbono (propano e mais pesados). Esse processo é realizado em UPGN – Unidades de Processamento de Gás Natural e ao longo dele extrai-se o Gás Industrial – isto é, o gás natural especificado dentro da Resolução da ANP. Depois disso, subsiste uma mistura denominada LGN (Líquido do Gás Natural), que é formado de propano e hidrocarbonetos mais pesados.

Este LGN é então destilado e separado em duas correntes: GL_{LGN} (Gás liquefeito de Gás Natural, que está na fase líquida por estar pressurizado) e C5⁺ ou Pentano (corrente rica em hidrocarbonetos com cinco e mais átomos de carbono, normalmente líquido em condições ambientes).

Detalhou em seguida, reportando-se aos fatos objeto da autuação que o PENTANO ou (C5+) produzido nas UPGN localizadas nos Estados de origem e transportado para a Refinaria Landulpho Alves (RLAM), neste Estado, é produto derivado do gás natural, como, inclusive, confirma a Resolução ANP nº 17, de 10.6.2010, a seguir transcrita:

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.

A defesa relata que as unidades de Exploração e Produção (E&P) dos Estados de origem realizam ordinariamente a transferência de petróleo para a refinaria da Petrobrás nesse Estado (RLAM), e aproveitam essa mesma estrutura de logística para o envio do C5+, que então segue em conjunto com o petróleo para reprocessamento.

O reprocessamento do C5+ é inviável economicamente nas UPGN, pois a pequena quantidade produzida em cada unidade não justifica a implantação, em cada uma delas, de unidades com infraestrutura necessária para fracionar o gás natural. Entretanto, as refinarias, por receberem grandes volume e variedade de hidrocarbonetos, dispõem de estrutura para fazê-lo. Por isso, realiza-se a transferência do C5+ para a refinaria situada no Estado da Bahia, com o uso da estrutura de logística já existente para o transporte do petróleo.

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, cada qual tributado conforme sua origem na cadeia produtiva.

Em qualquer caso, sustenta a defesa, a forma pela qual o derivado de gás natural é transportado possui nenhuma influência em seu regime de tributação. Reitera que o C5+ não consiste em um "combustível derivado de petróleo", tanto assim que não é um produto especificado para venda como tal (não se enquadra em nenhuma especificação da ANP) e tampouco é "petróleo", não podendo a ele ser aplicada a norma relativa à imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, "b", da CF/88.

Discorreu ainda a defesa que o C5+, por não ser derivado de petróleo, quando adicionado ao petróleo para transporte, não desnatura a sua procedência e essa mistura 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.

Frisou que a situação posta é idêntica àquela prevista no então vigente Protocolo ICMS 33/03 do CONFAZ, que admitia o transporte conjunto de Gás Liquefeito derivado de Gás Natural – GLGN e de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, sem que o procedimento implicasse alterar o regime tributário de cada um deles. Transcreveu o conteúdo do citado Protocolo, na peça defensiva, abaixo reproduzido:

“PROTOCOLO ICMS 33/03

[...]

*Os Estados de Alagoas, Amazonas, **Bahia**, Ceará, Maranhão, Pará, Pernambuco, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte e Sergipe, neste ato representados pelos seus respectivos Secretários de Fazenda, tendo em vista o disposto no art. 199 da Lei 5.172, de 25 de outubro de 1966, Código Tributário Nacional:*

Considerando que o Gás Liquefeito de Petróleo derivado de Gás Natural pode ser comercializado em conjunto com o Gás Liquefeito de Petróleo derivado do próprio Petróleo, não havendo distinção entre um e o outro produto.

Considerando a necessidade de se estabelecer procedimentos para identificar o valor do ICMS devido à unidade federada de origem, resolvem celebrar o seguinte:

P R O T O C O L O

***Cláusula primeira.** Nas operações interestaduais com Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, derivado de Gás Natural tributado na forma estabelecida pelo Convênio ICMS 03/99, deverão ser observados os procedimentos previstos neste Protocolo para a apuração do valor do ICMS devido à unidade federada de origem.*

***Cláusula segunda.** Os estabelecimentos industriais e importadores deverão identificar a quantidade de saída de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP derivado de Gás Natural e de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP derivado do próprio petróleo, por operação.*

§ 1º Para efeito do disposto no “caput” desta cláusula a quantidade deverá ser identificada proporcionalmente à participação de cada produto no somatório do estoque inicial e nas quantidades produzidas ou importadas tendo como referência o mês imediatamente anterior.

§ 2º No corpo da nota fiscal de saída deverá constar o percentual de GLP derivado de gás natural na quantidade total de saída, obtido de acordo com o disposto no parágrafo anterior.

[...]

§ 4º Relativamente à quantidade proporcional de GLP derivado de Gás Natural, o estabelecimento deverá destacar a base de cálculo e o ICMS devido sobre a operação própria, bem como o devido por substituição tributária, incidentes na operação.

[...]

Cláusula terceira-A. Para efeito do cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, **deverá ser utilizado o percentual de GLP derivado de Gás Natural** apurado com base na proporção do mês imediatamente anterior.

Parágrafo único. No campo "informações complementares" da nota fiscal de saída, deverão constar o percentual a que se refere o "caput", os valores da base de cálculo, do ICMS normal e do devido por substituição tributária, incidentes na operação relativamente à quantidade proporcional de GLP derivado de Gás Natural".

Podera a defendente que o Protocolo ICMS nº 033/03, hoje vigente na forma do Protocolo ICMS nº 197/10, admite que o GL_{GN} e o GLP sejam misturados para fins de comercialização, sem que reuní-los implique em imunidade do derivado de gás natural ou tributação do derivado de petróleo. Na espécie, incide o regra geral de interpretação jurídica, segundo a qual à identidade de razão corresponde a mesma disposição de direito: se a mistura de derivados de petróleo (GLP) e de gás natural (GL_{GN}) é insuficiente para alterar o regime de tributação de qualquer deles, tampouco o combinação do derivado de um (PENTANO C5+) com o outro (petróleo) para fins de transporte é suficiente para fazê-lo.

Em razão disso, entende a defesa ser infundado o procedimento da fiscalização que busca exigir o crédito tributário de ICMS com fulcro no art. 97, inc. IV, "a" do RICMS/97, sob a alegação de que a contribuinte utilizou indevidamente o crédito fiscal de ICMS e sob o entendimento de que a norma regulamentar veda-o "... quando a operação de aquisição estiver beneficiada com isenção ou amparada por não-incidência ...".

Trouxe à apreciação deste órgão de julgamento a decisão exarada pela 1ª Câmara do CONSEF, através do Acórdão nº 0351-11/13, com a ementa transcrita abaixo, no trecho a que se refere ao direito ao creditamento do C5+, nas transferências desse insumo em operações interestaduais:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL. ACÓRDÃO CJF Nº 0351-11/13 EMENTA: ICMS c) TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MERCADORIAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. 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 do insumo C5+. Infração insubsistente. Rejeitado o pedido de nulidade da Decisão por não acatar pedido de perícia/diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso PROVIDO PARCIALMENTE.

Formulou pedido pela IMPROCEDÊNCIA deste item da autuação, sustentando, em síntese, o direito de utilização do crédito fiscal para fins de compensação nas suas operações posteriores, de acordo com o princípio da não-cumulatividade.

Solicitou ainda, ao final da peça defensiva, a realização de diligência ou perícia, para as infrações 2 e 4, embasado nas disposições dos arts. 123, §3º, 145, *caput*, e 150, II, do RPAF/99, que autorizam ao contribuinte requerer a perícia fiscal com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos e, ao final, o mérito da demanda. Salientou que a perícia é o único meio disponível para resolver a controvérsia, visto que a complexidade da operação de refino e a destinação conferida a cada um dos produtos ou serviços adquiridos em razão dela demandam conhecimento técnico especializado. Que essa modalidade de prova visa examinar e identificar em que medida cada uma das mercadorias qualificadas pela fiscalização como bens de uso e consumo participam (ou não) do processo produtivo do contribuinte.

Citou a existência do laudo originário do Processo nº 769055-8/2005, anexado ao presente PAF, segundo o qual as mercadorias utilizadas na análise e tratamento de água de refrigeração são essenciais ao processo industrial da refinaria.

Indicou como seu Assistente Técnico o CONTADOR LUIZ CLÁUDIO VAN DER MAAS DE AZEVEDO – CPF 042.977.197-54, empregado da autuada, com endereço na Rua Soares Cabral 80, Ap. 101, Laranjeiras, Rio de Janeiro-RJ.

Ao finalizar a peça defensiva, formulou os seguintes pedidos:

1 - A produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de perícia contábil e técnica reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia.

2 - Que sejam julgadas improcedentes as autuações, uma vez que não houve qualquer descumprimento da legislação tributária e tampouco falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação de Mercadoria de Serviços – ICMS, também para afastar a multa aplicada.

Foi apresentada informação fiscal apensada às fls. 179 a 191 do PAF. Os autuantes declararam, de início, que não analisariam os argumentos da autuada quanto à interpretação da Constituição Federal, restringindo a peça informativa à análise técnica e tributária da matéria em lide.

No tocante à Infração 1, os autuantes, inicialmente, ressaltaram que a autuada se contradiz em toda a sua defesa uma vez que alega que não há legislação específica aplicável ao *Marine Gasoil* para justificar a utilização da MVA de 30%, prevista para outros combustíveis, no entanto, ao discorrer sobre o cálculo do imposto, à página 29 da impugnação, utiliza a redução de base de cálculo prevista para o óleo diesel no art. 87, XIX do RICMS/BA de 1997, vigente à época dos fatos, bem como a alíquota prevista para o óleo diesel rodoviário, alegando a semelhança entre os produtos.

Afirmaram que o *Marine Gasoil* nada mais é que o óleo diesel marítimo. O próprio sítio da Autuada na “internet” informa que: “*No mar ou nos rios do Brasil, você pode abastecer seu barco com o nosso óleo diesel marítimo. Ele possui características específicas para o uso seguro em embarcações de qualquer porte. Veja mais informações no site da Petrobras Distribuidora.*” (<http://petrobras.com.br/pt/produtos/para-voce/no-barco/>).

Ainda no sítio da “internet” da Petrobras Distribuidora consta que: “*O óleo diesel é utilizado em motores de combustão interna e ignição por compressão (motores do ciclo diesel) empregados nas mais diversas aplicações, tais como: automóveis, furgões, ônibus, caminhões, pequenas embarcações marítimas, máquinas de grande porte, locomotivas, navios e aplicações estacionárias (geradores elétricos, exemplo).*”

Sendo assim - declaram os autuantes - não há presunção alguma na autuação, pois, o *Marine Gasoil* é óleo diesel, devendo ser calculado o ICMS com as alíquotas, reduções de base de cálculo e MVA aplicáveis ao óleo diesel rodoviário.

Quanto à alegação de que não há como se realizar pesquisa de preço do óleo diesel marítimo para a determinação da MVA, declararam que há um equívoco por parte da defesa, pois, se o Estado da Bahia optou por realizar a pesquisa somente nos postos de combustíveis, isto decorreu da representatividade do óleo diesel marítimo ser bem pequena quanto ao total consumido de óleo diesel, não possuindo influência estatística no cálculo da MVA.

Pediram pela manutenção na íntegra da infração nº 1.

No tocante à infração 2, a utilização indevida de créditos de materiais de uso e consumo decorreu, segundo os autuantes, do procedimento recorrente da autuada, que insiste na utilização desses créditos, sem observância do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97.

Transcreveram as disposições do art. 93, inciso I, "b", do RICMS/BA, afirmando que para fins de utilização do crédito fiscal do ICMS, importa examinar se o produto adquirido será empregado no

processo de comercialização, no processo de industrialização, de geração, de extração, de produção ou de prestação, ou se, ao contrário, será utilizado ou consumido fora desses processos.

Ao discorrer sobre a utilização de alguns produtos listados às páginas 29, 30 e 31 da impugnação, a exemplo de *polieletrólito*, *nitrogênio líquido*, *inibidores de corrosão*, *amina neutralizante*, *cloro*, *cloreto de cálcio*, *água*, os autuantes afirmaram que os mesmos são utilizados nos processos relacionados ao resfriamento de sistemas de produção de derivados, 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.

Ressaltaram ainda que as entradas de mercadorias para uso e consumo não ensejam a utilização de crédito fiscal, conforme previsto no inciso I do art. 33 da Lei Complementar 87/96, norma que foi transcrita na peça informativa. Sobre o tema pontuaram ainda que o Conselho de Fazenda, por diversas vezes, se manifestou contrário à utilização dos créditos fiscais, conforme Acórdãos CJF nºs. 0079-11/05, 0071-12/05, 0435-11/06 e 0463-11/06, todos referentes a autos de infração lavrados contra estabelecimentos da autuada.

Em relação aos materiais cujos créditos foram glosados os autuantes informaram que na execução dos trabalhos de fiscalização, realizaram pesquisas junto ao contribuinte, seus fornecedores e sites especializados, para dirimir as dúvidas a respeito da aplicabilidade dos produtos, constatando que os mesmos não estavam vinculados diretamente ao processo de industrialização, não integravam o produto final na condição de elementos indispensáveis ou necessários à fabricação das mercadorias. A utilização dos materiais em questão visavam, precipuamente, promover a conservação dos equipamentos industriais aumentando, em tese, sua vida útil e tratamento de seus efluentes industriais (correntes residuais inservíveis, gasosas, líquidas ou sólidas), visando prepará-los para o descarte adequado e sem riscos ambientais, não correspondendo a qualquer atividade produtiva na qual eram obtidas espécies novas, e, por conseguinte, tributadas pelo ICMS.

Com relação às notas fiscais 24658, 24660 e 24661, mencionadas na peça de defesa, os autuantes 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. Os autuantes 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.

O raciocínio desenvolvido em relação ao item 2 foi também estendido ao item 3 da autuação, relativo à cobrança da diferença de alíquotas (DIFAL). Os autuantes pediram pela manutenção, na íntegra, das imputações fiscais e respectivas cobranças, com a exclusão das notas fiscais 24658, 24660 e 24661, já mencionadas no item 2 da autuação, 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.

Quanto à infração 4 os autuantes disseram que a autuada alega divergência de interpretação jurídica quanto ao direito de crédito de ICMS incidente nas operações interestaduais de circulação da mercadoria denominada PENTANO (C5+), produto derivado do gás natural, produzido nas Unidades de Processamento de Gás Natural, localizadas nos Estados de Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe, e transportado para a Refinaria Landulpho Alves (RLAM), neste Estado. Por razões operacionais e de eficiência econômica, para chegar à Bahia, o C5+ foi (e é) transportado por navios juntamente com o petróleo, também oriundo daqueles Estados.

Relataram que 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 pentano (C5) e outros hidrocarbonetos pesados”*.

Afirmaram que 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. 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+, por sua vez, é originado de gás natural e adicionado ao petróleo para ser transportado. Em resumo, pode ser efetuada a separação entre petróleo e C5+, mas não daquele C5+ que foi adicionado ao petróleo para ser transportado, já que estará imiscuído no próprio C5+ presente no petróleo.

Declararam ainda que caso o C5+ tivesse sido transportado separadamente, sofreria tributação normal, mas, a partir do momento que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como um produto individualizado. Sendo assim, não haveria porque se falar em tributação, e consequentemente em crédito fiscal, por força da imunidade constitucional.

Mantiveram integralmente os termos da autuação em relação a este último item do lançamento fiscal.

Em seguida, o contribuinte foi notificado do inteiro teor da informação fiscal, através do termo de intimação juntado às fls. 193/194, em razão das alterações promovidas pelos autuantes nas infrações 2 e 3. Através da petição acostada às fls. 196 a 211 dos fólhos, a autuada, através de seu patrono, reiterou e ratificou todos os termos da impugnação originária, requerendo novamente a declaração de improcedência dos itens contestados na inicial.

Às fls. 220/221 foram anexados ao PAF relatório extraído do SIGAT, sistema informatizado da SEFAZ, com o detalhamento da quitação das parcelas reconhecidas pelo contribuinte, no importe total original de R\$ 11.770,02, vinculadas às infrações 2 e 3.

Através da petição acostada à fl. 225 o patrono da empresa requereu que o julgamento do presente PAF fosse adiado por uma sessão, o que foi deferido pelo colegiado desta 5ª JF.

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 aos produtos *Gasol 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.

Observo 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 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 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.

Observo 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, inibor 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 CJF, 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 subseqüentes 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 subseqüentes 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 concluir que ambos se tornaram um só produto, ou seja, petróleo.

No entanto, este entedimento 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 automotres é conhecido pela sigra 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 butano (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”.

(....)

Consª 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 supervinente, 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 esté 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).

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** Auto de Infração nº **298663.0001/15-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 3.547.785,69**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, letras “e” e “f”, e inciso VII, letra “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre da presente Decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inc. I, “a”, do RPAF, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, com a alteração promovida pelo Dec. nº 13.537/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de fevereiro de 2016.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR