

A. I. N° - 299904.0001/15-3
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S A - PETROBRÁS
AUTUANTES - TÂNIA MARIA S. REIS, JUDSON C. SANTOS NERI e MARCO AURÉLIO P. CRUZ
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 28.07.2016

6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0055-06/16

EMENTA: ICMS. 1. LIVROS E DOCUMENTO FISCAL. OPERAÇÃO TRIBUTÁVEL COMO NÃO TRIBUTÁVEL. Razão cabe ao autuado, quanto à parte defendida, pois, no caso, as operações eram beneficiadas com diferimento do pagamento do imposto. Item procedente em parte. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS DE COMBUSTÍVEL (MARINE GASOIL) A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. A margem de valor adicionada (MVA) aplicável nas operações internas deve ser aquela prevista nos Atos COTEPE vigentes à época para o gênero “Óleo diesel”. Item subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) MERCADORIA BENEFICIADA COM A NÃO INCIDÊNCIA. A partir do momento que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como um produto individualizado. Não há porque se falar em tributação, e consequentemente em crédito fiscal, por força da imunidade constitucional. Infração mantida; b) MATERIAL DE USO E CONSUMO. Os materiais em questão não são consumidos a cada processo produtivo e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção, caracterizando-se como de uso e consumo. Infrações mantidas. 4. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. Exação caracterizada em função da exigência de crédito indevido de materiais de uso ou consumo. Infração mantida parcialmente. Indeferida a perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 30/11/2015, para constituir o crédito tributário, no valor histórico de R\$21.027.787,98, em decorrência de cinco irregularidades, a saber:

Infração 01 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$568.689,56, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, referentes às saídas com óleo diesel para estabelecimentos industriais não refinadores de petróleo, conforme demonstrativo às fls. 16 a 21 dos autos, nos meses de agosto a novembro de 2013;

Infração 02 – Reteve e recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$22.365,69, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, referente às operações com Marine Gasoil, conforme demonstrativo às fl. 23 e 24 dos autos, nos meses de abril a outubro de 2013;

Infração 03 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$16.612.177,99, referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, inerente às transferências de C5+, conforme demonstrativo às fls. 26 a 29 dos autos, no exercício de 2013;

Infração 04 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$2.439.925,19, referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo às fls. 31 a 78 dos autos, no exercício de 2013.

Infração 05 – Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$1.384.629,55, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias de outras unidades da federação e destinadas a consumo do estabelecimento, conforme demonstrativo às fls. 31 a 78 dos autos, no exercício de 2013.

O autuado, às fls. 89 a 111 dos autos, apresenta defesa aduzindo que reconhece parte da infração 1, efetuando o pagamento, no Concilia Bahia (Lei nº 13.449/2015), do valor de R\$558.418,58.

Em seguida, em relação ao valor impugnado de R\$10.270,99 da infração 1, o autuado aduz que o suposto crédito tributário em questão é resultado da exigência de ICMS sobre as operações formalizadas por meio das Notas Fiscais nº 28182 de 02/09/2013, 28481 de 24/09/2013 e 28889 de 25/10/2013 que submetia-se à regra do diferimento do ICMS prevista no art. 286, XXXII do RICMS/12, que transcreve, para concluir que, especificamente, o óleo diesel a que se referem as citadas notas fiscais foi fornecido para a produção de energia elétrica na UTE BAHIA I e, nestas circunstâncias, a exigibilidade do ICMS é postergada, de modo que não há falar-se em falta de pagamento do ICMS.

Inerente à infração 2, cuja acusação é de que o autuado reteve e recolheu a menor o ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de *Marine Gasoil* para contribuintes localizados neste Estado, aduz o defendant que a exigência resulta da divergência entre a Margem de Valor Agregado (MVA) que deve ser utilizada para cálculo do ICMS-ST, nas operações com o aludido produto, pois o recolhimento foi efetuado com a MVA de 30% e o Fisco aplica o percentual de 31,79%.

Destaca que a finalidade da MVA é permitir estimar-se, na medida do possível, a base de cálculo do imposto que seria devido na operação substituída. Portanto, a soma do valor agregado deve ao final retratar o valor presumido do bem vendido ao consumidor, que é a real base de cálculo do ICMS incidente nas respectivas operações. Porém, salienta que, para serem aplicadas, é indispensável que as presunções não infrinjam os preceitos constitucionais ou, pior, distorçam os aspectos do fato gerador do tributo. Assim, deve compatibilizar a previsão legal com o princípio da verdade material.

No caso concreto, o autuado sustenta que o produto *Marine Gasoil* assemelha-se, do ponto de vista das características físico-químicas, ao Óleo Diesel, cuja MVA não se presta para estimar a base de cálculo do ICMS-ST nas operações com o produto assemelhado, uma vez que a MVA do Óleo Diesel é fixado a partir de pesquisas quinzenais de preços praticados junto a consumidores de combustíveis automotivos, e que não há nenhuma correlação entre os mercados consumidores consultados e o segmento de combustíveis marítimos, isto é, os adquirentes de *Marine Gasoil*.

Assim, diz que as especificidades apresentadas pela cadeia de comercialização dos combustíveis marítimos inviabilizam o uso da MVA do Óleo Diesel, sob pena do resultado distorcer a base de cálculo na substituição tributária que, ao final, implica em exigir imposto sobre valor diverso daquele efetivamente praticado na relação substituída. Deste modo, defende que a solução é aplicar a regra geral da MVA de 30% nas operações internas, conforme disposto na cláusula 11^a, I, “a”, do Convênio ICMS nº 110/2007.

Aduz, ainda, que o uso da MVA ocorre sem prejuízo da redução da base de cálculo prevista no art. 268, XXIII do RICMS/12, a fim de que a alíquota efetiva seja de 17%, tanto para cálculo do imposto na operação própria, como para fins de recolhimento do ICMS-ST, conforme exemplifica.

Concluiu que o valor apurado é indevido em razão da aplicação incorreta do MVA.

Quanto à infração 3, relativa à acusação de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS na aquisição de C5+, o autuado tece considerações técnicas e diz que o próprio texto constitucional

reconhece que, para efeitos de regime jurídico, gás natural, petróleo e os respectivos derivados são coisas distintas como, inclusive, confirma o art. 6º da Lei nº 9.478/97 (Lei do Petróleo).

Salienta 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 (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.

Tece considerações técnicas para concluir que o PENTANO (C5+) produzido nos Estados de Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe, e transportado para a Refinaria Landulpho Alves (RLAM/BA), é produto derivado do gás natural, como, inclusive, confirma a Resolução ANP nº 17, de 10.6.2010.

Assim, já que as unidades de Exploração e Produção do Rio Grande do Norte e de Sergipe realizam ordinariamente a transferência de petróleo para a RLAM, essa mesma estrutura de logística é utilizada para o envio do C5+, que então segue em conjunto com o petróleo para reprocessamento.

O autuado diz que o reprocessamento do C5+ é inviável economicamente nas UPGN's. Porém, as refinarias, por receberem grandes volume e variedade de hidrocarbonetos, dispõem de estrutura para fazê-lo e, por isso, realiza-se a transferência do C5+ para a refinaria situada na Bahia, com o uso da estrutura de logística já existente para o transporte do petróleo. Logo, os produtos (petróleo e C5+) são misturados para armazenamento e transporte até seu processamento nas refinarias, sendo, entretanto, produtos diferentes que darão origem a derivados diversos: o C5+ sairá quase integralmente na Nafta Petroquímica (não combustível), enquanto o petróleo dará origem, por exemplo, à gasolina, diesel, óleo combustível, etc.

Defende que, em qualquer caso, a forma pela qual o derivado de gás natural é transportado possui nenhuma influência em seu regime de tributação: se 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 há falar-se na imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, "b", da CF/88.

Aduz que a situação é idêntica àquela prevista no então vigente Protocolo ICMS 197/2010 do CONFAZ, hoje vigente na forma do Protocolo ICMS nº 04/2014, 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.

Em razão disso, o defendant sustenta ser infundado o procedimento da fiscalização que busca exigir o crédito tributário de ICMS com fundamento no art. 97, 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 ...", pois, no entender do autuado, é sim devido o ICMS na saída de C5+ nos Estados de origem e, por via reflexa, a PETROBRAS possui o direito de utilizá-lo como crédito na Bahia para fins de compensá-lo nas suas operações posteriores, de acordo com o princípio da não-cumulatividade.

Por fim, quanto às infrações 4 e 5, relativas ao crédito fiscal indevido de produtos de uso e consumo e da exigência do DIFAL nas aquisições interestaduais deles, o autuado aduz que a fiscalização se equivoca ao colocar que não é a essencialidade o aspecto preponderante a determinar a utilização do crédito fiscal, mas a efetiva participação do material na produção, ingressando na industrialização e fazendo parte do produto final, seja por adesão, seja pelo consumo total ao longo do processo, do que aduz que os artigos 19, 20, § 1º, e 33, I, da LC nº 87/96 tornou suficiente para o aproveitamento dos créditos a existência de vínculo entre a aquisição de bens e serviços e a consecução das atividades que constituem o objeto social do estabelecimento empresarial, pois declara expressamente 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", desde que não "se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento".

Deste modo, segundo o autuado, a LC nº 87/96 estabeleceu como único requisito para utilização de créditos decorrentes de matérias-primas, produtos intermediários, embalagens, ou seja, todos aqueles que integram o custo de produção, a vinculação à atividade-fim do estabelecimento, como já se pronunciou o STJ no Recurso Esp. nº 1.175.166-MG, que reproduz, pois, afirma o defendant que os insumos relacionados na autuação são materiais secundários ou intermediários que correspondem a todos os bens necessários ao processo produtivo, mas que não se enquadram no conceito de matéria-prima ou a serviços vinculados à produção, do que cita decisão do Tribunal de Justiça da Bahia.

Assim, sustenta o autuado que no regime da LC 87/96, a essencialidade é aspecto determinante para autorizar a apropriação do crédito fiscal: se os itens são essenciais à produção, não é possível atribuir-lhes a natureza de bens de uso e consumo do estabelecimento, porque conceitualmente desvinculados dela.

Aduz que, em todos os casos que foram considerados pelo Fisco, os produtos são indispensáveis à industrialização e refino realizados no estabelecimento, pois são insumos de utilização contínua e permanente, cuja falta impede a realização do processo produtivo ou altera a sua normalidade, já que o “material para uso e consumo”, “os produtos químicos” e “outros materiais” indicados na autuação são “mercadorias” que não podem ser singelamente considerados como despesas, vez que estão diretamente ligados ao processo industrial da RLAM.

Aduz 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, conforme laudo anexo à defesa.

Salienta que sua atividade industrial não ocorre sem o concurso dessa série de produtos que, de fato, não se agregam ao produto final, mas lhe são indispensáveis, seja permitindo reações químicas e térmicas; seja tratando de outros produtos necessariamente vinculados ao processo fabril; seja purgando produtos inflamáveis; seja tratando dos efluentes decorrentes das plantas industriais, destinado a descarte ou reutilização por determinação dos órgãos ambientais.

Por tudo isso, segundo o autuado, o entendimento esposado na fiscalização é deveras equivocado e, pior, contraria o próprio RICMS/2012, cujo art. 309, inciso I, alínea “b”, admite o uso do crédito não só de matérias-primas que compõem o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo de industrialização e sejam nele consumidos.

Assim, sustenta que, se esses insumos se apresentam no processo industrial como indispensáveis para que ele aconteça, há o direito de utilizar crédito fiscal em razão deles adquirido para compensação do valor devido, conforme prevê o art. 312, I, “b”, do RICMS/2012, segundo o qual é garantido ao contribuinte o direito de mantê-lo em relação às entradas “de mercadorias para serem integradas ou consumidas em processo de industrialização”. Enfim, como os produtos destinados ao tratamento de água para refrigeração e efluentes, e todos os demais produtos arrolados na autuação, estão vinculados ao processo de industrialização, sendo nele consumidos, não há como se afastar o direito ao crédito fiscal, como admite o art. 309 e 312 do RICMS/12.

Igualmente, tampouco há fundamento que autorize a exigência de diferencial de alíquota, na medida em que o contribuinte não é, em relação aos insumos, consumidor final, na linha do que decidiu o Tribunal de Justiça da Bahia sobre ambos os temas. Assim, o defendant concluiu que inexiste qualquer infração, pois os produtos relacionados na autuação se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial e, por isso, os lançamentos fiscais realizados por meio das infrações 4 e 5 devem ser desconstituídos.

Por fim, aduz a necessidade de produção de prova pericial e diligência, pois os fatos e fundamentos apresentados na defesa são suficientes para revelar que os levantamentos fiscais elaborados são incapazes de subsidiar a infração, porquanto inúmeras inconsistências foram comprovadas tanto nos demonstrativos quanto nos fundamentos legais das imputações, haja vista que o contribuinte

dirimiu quaisquer dúvidas acerca da natureza das mercadorias, tidas como de uso e consumo, para demonstrar a essencialidade deles para a obtenção do produto final.

Salienta 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, para ao final comprovar a legitimidade do procedimento do contribuinte, do que indica assistente técnico.

Os autuantes, às fls. 167 a 174 dos autos, apresentam a informação fiscal aduzindo que, deixam de analisar os argumentos de defesa quanto à interpretação da Constituição Federal, restringindo-se à análise técnica e tributária da matéria.

Em relação ao valor remanescente da infração 1, verificam que o suposto crédito tributário em questão é resultado da exigência de ICMS sobre as operações de óleo diesel formalizadas por meio das Notas Fiscais nº 28182, 28481 (setembro/2013) e 28889 (outubro/2013) que, tal como as outras reconhecidas pelo autuado, consta no rodapé "Nota Fiscal emitida com Diferimento do ICMS de acordo com o Artigo 286, inciso LX do RICMS/BA, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12", cujo produto foi destinado à Petróleo Brasileiro S.A., CNPJ 33.000.167/0115-70, inscrição estadual nº 74171011, localizada a Rua João Úrsulo, 200, Polo Petroquímico, com atividade (conforme dados fornecidos pelo INC) de Geração de Energia Elétrica e que até 14-11-2013 estava previsto o diferimento, porém com base no inciso XXXII do artigo 286 do RICMS/12.

Desse modo, como as saídas de óleo diesel foram efetuadas nos meses de setembro e outubro de 2013, os autuantes concluíram que estavam amparadas pelo diferimento e por conseguinte acataram os argumentos do autuado retirando do demonstrativo de débito essas três notas fiscais, anexando novo demonstrativo, às fls. 175 a 180 dos autos, no mesmo valor reconhecido e recolhido pelo sujeito passivo de R\$558.418,58.

Inerente à infração 2, os autuantes ressaltam que a defesa é contraditória ao dizer que o produto *Marine Gasoil* assemelha-se, do ponto de vista das características físico-químicas, ao Óleo Diesel e, posteriormente, de modo a justificar a utilização da MVA de 30% prevista para outros combustíveis, afirma que não há legislação específica aplicável ao *Marine Gasoil*. Entretanto, utiliza a redução de base de cálculo prevista para o óleo diesel no art. 268, XXIII, do RICMS/12, vigente à época dos fatos, bem como a alíquota prevista para o óleo diesel, alegando a semelhança entre os produtos.

Os autuantes entendem que não poderia ser diferente, já que o *Marine Gasoil* nada mais é que o óleo diesel marítimo, pois, o próprio sítio do autuado na "internet" informa que "*No mar ou nos rios do Brasil, você pode abastecer seu barco com o nosso óleo diesel marítimo...*", cujo endereço virtual afirma: "*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, por exemplo).*"

Assim, os autuantes sustentam que não há presunção alguma: o *Marine Gasoil* é óleo diesel, e assim deve ser calculado o imposto, do que indagam "*Como um produto pode ser óleo diesel para se beneficiar da redução de base de cálculo, sob a alegação de assemelhar-se a este, mas outro produto para a aplicação da MVA?*"

Quanto à alegação de que não há como realizar pesquisa de preço do óleo diesel marítimo para a determinação da MVA, aduzem que o autuado está equivocada, pois, se o Estado da Bahia optou por realizar a pesquisa somente nos postos de combustíveis, isto decorre da representatividade do óleo diesel marítimo ser bem pequena quanto ao total consumido de óleo diesel, não possuindo influência estatística no cálculo da MVA. Mantêm a infração.

No tocante à infração 3, os prepostos fiscais aduzem que, por razões operacionais e de eficiência econômica, para chegar à Bahia, o C5+ é transportado por navios juntamente com o petróleo, também oriundo dos citados Estados.

Destacam 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”.

Portanto, tanto o petróleo quanto o C5+ são misturas de hidrocarbonetos que, ao ser juntada uma pequena quantidade de C5+ ao petróleo este não perderá suas propriedades físico-químicas e continuará sendo petróleo. Assim, concluem que o produto efetivamente transportado é petróleo.

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

Aduzem que, caso o C5+ tivesse sido transportado separadamente, teria tributação normal, mas, a partir do momento que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como um produto individualizado, como bem disse o autuado. Sendo assim, entendem que não há porque se falar em tributação, e consequentemente em crédito fiscal, por força da imunidade constitucional. Mantêm a infração.

Quanto às infrações 4 e 5, os autuantes aduzem que a utilização indevida de créditos de materiais de uso e consumo e a consequente exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, decorrem de procedimento recorrente do autuado, que insiste na utilização desses créditos, sem observância da legislação, do que reproduzem os artigos 309, I, “b”; 310, parágrafo único, II e 312 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.780/12, para concluírem que, para fins de utilização do crédito do ICMS, importa examinar se o produto adquirido será empregado no processo de comercialização, no processo de industrialização, ou de geração, de extração, de produção ou de prestação, ou se, ao contrário, será utilizado ou consumido fora desses processos.

Destacam que o autuado alega que: *“Enfim, como os produtos destinados ao tratamento de água para refrigeração e efluentes, e todos os demais produtos arrolados na autuação, estão vinculados ao processo de industrialização, sendo nele consumidos, não há como se afastar o direito ao crédito fiscal, como admite o art. 309 e 312 do RICMS/2012”*. No entanto, ao discorrer sobre a utilização diz: *“Inclusive, uma parte dos insumos em questão são utilizados na análise e tratamento de água de refrigeração inerentes ao processo industrial da refinaria...”*, o que evidencia a sua utilização fora do processo produtivo.

Os autuantes asseveram 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, cuja previsão do direito ao crédito é a partir de janeiro de 2020, do que citam Acórdãos CJF nºs. 0079-11/05, 0071-12/05, 0435-11/06 e 0463-11/06 do CONSEF/BA, todos de estabelecimentos do próprio sujeito passivo.

Aduzem 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 materiais e constataram que tais materiais não estão vinculados diretamente ao processo de industrialização, não integram o produto final na condição de elementos indispesáveis ou necessários à industrialização dos produtos, pois, com efeito, a sua utilização visa 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 sejam obtidas espécies novas, e, por conseguinte, tributadas pelo ICMS. Assim, mantêm as infrações.

O autuado volta a se manifestar, às fls. 185 a 187 dos autos, na qual aduz que os autuantes se limitaram a reiterar os argumentos já expostos no Auto de Infração, sem trazer subsídios capazes de afastar os fatos apontados pelo contribuinte na impugnação e que demonstram a inconsistência do lançamento fiscal.

Aduz que, na infração 1, reconheceram a insubsistência do lançamento de ICMS sobre as operações descritas nas Notas Fiscais nº 28182, 18481 e 28889, porque foi correta a aplicação, nelas, do diferimento do imposto, nos termos do art. 286, XXXII do RICMS/2012.

Quanto à infração 2, diz que insistem na regularidade da constituição do crédito tributário com base na premissa, em síntese, de que o *Marine Gasoil* é, quimicamente, óleo diesel – de modo mais específico, “óleo diesel marítimo” – e, por isso, deve ser tributado segundo as regras dele. Porém, ao fazê-lo, desconsidera a natureza da MVA e, por conseguinte, a impossibilidade de aplicar os critérios utilizados na fixação dela para óleo diesel na estimativa do preço final do *Marine Gasoil*.

O defendente reitera que a MVA do óleo diesel é estabelecida de acordo com a pesquisa sobre os preços praticados no venda dele ao consumidor final, basicamente a partir dos valores de comercialização apresentados em postos de combustíveis. Entretanto, o preço do *Marine Gasoil* é formado em mercado diverso – formado, em geral, por usuários de pequenas embarcações – no qual a formação de preço e a MVA possuem lógica e critérios próprios, completamente diversos do óleo diesel. Desta forma, se os parâmetros para estimativa da MVA do óleo diesel são diversos daqueles aplicáveis à MVA do *Marine Gasoil*, no caso dele é preciso seguir a regra geral.

Inerente à infração 3, aduz que a fiscalização sustenta, em síntese, que “ao ser misturada uma pequena quantidade de C5+ ao petróleo este não perderá suas propriedades físico-químicas e continuará sendo petróleo”. Por isso, o derivado de gás natural misturado ao petróleo, para fins de transporte, se torna petróleo e, assim, aparentemente se torna também imune.

O autuado diz que tal argumento é pueril e incapaz de se sustentar, pois pouco importa se o petróleo com o qual misturado o C5+ continua ou não a ser petróleo, mas sim, se ao misturar-se nele, o derivado de gás natural, para fins de transporte, o contribuinte torna imune ao ICMS um produto originalmente sujeito à incidência do imposto.

Não fosse o bastante, ao afirmar que “caso o C5+ tivesse sido transportado separadamente, teria tributação, mas, a partir do momento que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como um produto individualizado”, a fiscalização ignora o fundamento principal que diferencia os hidrocarbonetos imunes daqueles que se sujeitam à tributação.

Destaca que a tributação ou não de um hidrocarboneto é determinada pela a origem dele, já 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).

Na espécie, se é a origem dos hidrocarbonetos (petróleo ou gás) que determina a incidência ou não de ICMS nas respectivas operações, a tributação é definida no momento em que o derivado existe como produto e pouco importa a forma pela qual há o transporte dele; ao revés, permitir-se-ia atribuir, ao contribuinte, manipular a regra constitucional e, conforme sua conveniência, escolher a forma pela qual o C5+ seria transportado para, a partir dela, submetê-lo ao não à tributação.

Outrossim, para fins de tributação, diz ser irrelevante a impossibilidade de separar, depois do transporte, o C5+ misturado com o petróleo e derivado do gás natural, daquele presente no próprio petróleo, na medida em que o volume de cada um deles é (e foi) registrado em documentos cuja idoneidade jamais foi contestada. Por conseguinte, aduz ser sim devido o ICMS na saída de C5+ nos Estados de origem e, por via reflexa, a PETROBRAS possui o direito de utilizá-lo como crédito

no Estado da Bahia para fins de compensá-lo nas suas operações posteriores, de acordo com o princípio da não-cumulatividade.

Finalmente, quanto às infrações 4 e 5, aduz que a fiscalização insiste nos critérios outrora vigentes sob a sistemática do Convênio ICM 66/88 para afastar o direito ao crédito do imposto anteriormente cobrado e embutido no preço de insumos adquiridos e essenciais às atividades do estabelecimento, assim como exigir a respectiva DIFAL.

Diz que demonstrou que o “material para uso e consumo”, “os produtos químicos” e “outros materiais” indicados no Auto de Infração são produtos intermediários utilizados, entre outras finalidades, para produzir reações químicas e térmicas e no tratamento de água para refrigeração e efluentes, sem os quais a produção dos derivados é impossível. Consequentemente, se esses insumos se apresentam no processo industrial como indispensáveis para que ele aconteça, há o direito de utilizar crédito fiscal em razão deles adquirido para compensação do valor devido, inclusive porque a legislação admite-o não só relativamente às matérias-primas que compõem o produto industrializado, mas também de produtos intermediários, desde que vinculados ao processo de industrialização e sejam nele consumidos. Logo, não existe qualquer descumprimento da legislação tributária, pois os produtos relacionados na autuação se caracterizam como insumos indispensáveis ao processo industrial e, por isso, as exações fiscais devem ser desconstituídas.

Por fim, requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial a produção de pericial contábil e técnica reservando-se ao direito de nomear outros assistentes técnicos no momento em que for deferida a respectiva perícia, para, ao final, seja julgada improcedente as autuações, salvo na parte reconhecida.

Um dos autuantes, à fl. 189 dos autos, se pronunciou nos termos a seguir: “Considerando que as alegações apresentadas já foram objeto de discussão na informação fiscal (fls. 167 a 180), encaminho ao Conseg p/ julgamento.”

VOTO

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigir o débito no valor de R\$21.027.787,98, relativo à cinco infrações, sendo objeto de impugnação parcial a primeira exação e integral as exações 2 a 5, anteriormente descritas.

Inicialmente, com fulcro no art. 147, I, “a”, e II “a” e “b”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, indefiro o pedido de prova pericial/diligência, pois não é necessária já que os elementos existentes no processo são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores, pois o próprio autuado afirma que se tratam *de produtos que, de fato, não se agregam ao produto final, mas lhe são indispensáveis, seja permitindo reações químicas e térmicas; seja tratando de outros produtos necessariamente vinculados ao processo fabril; seja purgando produtos inflamáveis; seja tratando dos efluentes decorrentes das plantas industriais, destinado a descarte ou reutilização por determinação dos órgãos ambientais*. Logo, não há que se perquirir.

No mérito, na infração 1, na qual se exige o valor de R\$568.689,56 sob a acusação de o autuado ter praticado operações tributáveis de saídas com óleo diesel como não tributáveis, o sujeito passivo, às fls. 89 a 111 dos autos, reconhece como devido o valor de R\$558.418,58, efetuando o pagamento através da Lei nº 13.449/2015, e apresenta impugnação ao valor de R\$ 10.270,98, relativo às Notas Fiscais nº 28182, 28481 e 28889, sob a alegação de que se tratam de operações sujeitas ao diferimento do ICMS, prevista no art. 286, XXXII do RICMS/12, por se destinarem à produção de energia elétrica na UTE BAHIA I, cujo argumento foi confirmado e acatado pelos autuantes, quando da informação fiscal, os quais adequaram o demonstrativo de débito, às fls. 175 a 180 dos autos, no mesmo valor reconhecido e recolhido pelo sujeito passivo, após exclusão dessas três notas fiscais.

Assim, diante das provas documentais, concluo pela subsistência parcial da infração 1, no valor de R\$558.418,58, conforme demonstrativo de débito, às fls. 175 a 180 dos autos.

Inerente à infração 2, se exige o ICMS-ST referente às operações com Marine Gasoil, tido como retido e recolhido a menos pelo autuado, no valor de R\$22.365,69, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Ressalte-se que o único ponto de divergência entre os valores apurados pelo contribuinte e pelos prepostos fiscais é a MVA aplicada, sendo: 30% para o contribuinte e 31,79% para o Fisco.

Há de salientar que o óleo diesel é utilizado principalmente em motores automotivos de combustão interna por compressão, como também como combustível para máquinas agrícolas, ferroviárias, marítimas e para aquecimento doméstico, sendo comercializado como: rodoviário ou marítimo, os quais apresentam a mesma NCM, apesar de conterem especificações diferentes definidas nas normas reguladoras da ANP (Agência Nacional de Petróleo, Combustíveis e Biocombustíveis).

O óleo diesel rodoviário é classificado como do tipo A (sem adição de biodiesel) ou do tipo B (com adição de biodiesel) e existem os seguintes tipos: comum, aditivado, podium e padrão.

Já o óleo diesel marítimo é destinado a motores diesel utilizados em embarcações marítimas e 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, de no mínimo 60°C, a fim de prevenir explosões nos porões das embarcações, e destinam-se ao uso comercial e especial (para a Marinha/Ártico).

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

A legislação do ICMS do Estado da Bahia, em relação ao produtor nacional, nas operações internas de óleo diesel, fixa a MVA no percentual de 31,79%, a partir das disposições do Ato COTEPE nº 21/08.

Logo, o legislador não diferenciou o regime de tributação do óleo diesel rodoviário do marítimo. Ambos se submetem à mesma sistemática de tributação pelo ICMS: redução de base de cálculo, de forma que a carga tributária incidente nas operações internas corresponda a 17%, e MVA de 31,79%.

Há de se registrar que, na composição dessa MVA, estão contempladas todas as espécies de óleo diesel com peso maior para o produto de uso rodoviário, tendo em vista a insignificante participação do óleo marítimo na influência e determinação da margem de valor adicionada.

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

Como o “*Marine Gas Oil*” encontra-se classificado pela legislação federal no código NCM/SH 2710.19.21 cuja descrição na Tabela NCM/SH é “Gasóleo (Óleo diesel)”, não tenho dúvidas de que o produto encontra-se enquadrado na substituição tributária e a margem de valor adicionada (MVA) aplicável nas operações internas deve ser aquela prevista nos Atos COTEPE vigentes à época para o produto “Óleo diesel”, ou seja, 31,79% para todo o período fiscalizado, conforme entendimento exarado no Acórdão CJF nº 0353-12/14, o qual também adoto, mantendo a decisão do Acórdão JJF nº 0029-05/14, que julgou subsistente exigência idêntica e contra o próprio autuado, de cujo colegiado de primeira instância integrei, à época.

Sendo assim, diante de tais considerações, está correta a exigência fiscal. Infração subsistente.

Quanto à infração 3, que exige a utilização indevida do crédito de ICMS, no valor de R\$16.612.177,99, referente à transferência de C5+, derivado de gás natural misturado para fins de transporte ao petróleo, mercadoria beneficiada com não incidência do imposto nas operações interestaduais, também valho-me do Acórdão JJF nº 0029-05/14, desta vez do voto discordante, o qual subscrevi, cujo

entendimento pela subsistência da exação foi mantido no Acórdão CJF nº 0353-12/14, restabelecendo o valor exigido e dando provimento ao Recurso de Ofício, diante da seguinte conclusão:

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

O citado voto discordante se fundamentou em decisão emanada pela 3ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 0389-13/13, de cujo colegiado fiz parte e cujo voto acompanhei, em relação à mesma questão, na qual se concluiu que o crédito fiscal é indevido, sob o entendimento de que:

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

[...]

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

Assim, diante de tais considerações, voto pela procedência desta infração, uma vez que, efetivamente, o produto transportado foi petróleo; sequer se comprovou a entrada do C5+ no estabelecimento e, caso adentrado, se foi posteriormente separado do petróleo e objeto de saídas tributadas, conforme alega o defendant ao afirmar que “o C5+ sairá quase integralmente na Nafta Petroquímica”, de modo a dar direito ao crédito fiscal. Infração subsistente.

Por fim, no que diz respeito às infrações 4 e 5, relativas à utilização indevida de créditos de materiais de uso e consumo e a consequente exigência do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas interna e interestadual, os produtos adquiridos enquadram-se como materiais de uso ou consumo, pois, conforme afirma o próprio sujeito passivo, *não se agregam ao produto final, mas lhe são indispensáveis, seja permitindo reações químicas e térmicas; seja tratando de outros produtos necessariamente vinculados ao processo fabril; seja purgando produtos inflamáveis; seja tratando dos efluentes decorrentes das plantas industriais, destinado a descarte ou reutilização por determinação dos órgãos ambientais*, logo, em que pese suas essencialidades, não participam intrinsicamente no processo produtivo, mas, sim, antes e após o aludido processo de produção, seja para conservação dos equipamentos industriais aumentando, em tese, sua vida útil; seja no tratamento da água a ser utilizada na planta industrial 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 sejam obtidas espécies novas.

Há de se ressaltar que, no processo produtivo, é considerado insumo tudo que entra na formação ou composição de um produto, e é contabilizado como custo, incluindo-se aí, as matérias-primas e os produtos intermediários, sendo que as matérias-primas são consumidas e integram o produto final. Quanto ao produto intermediário, a legislação prevê que somente se considera como tal, se os materiais *forem consumidos no processo industrial* ou integrem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

É necessário salientar que, tanto os materiais de consumo quanto os produtos intermediários, são “consumidos” pelo estabelecimento industrial, porém o que importa para a sua caracterização legal é *onde* o consumo acontece: se o bem 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.

Tratam-se dos seguintes produtos: nitrogênio (inertização/evitar explosão), amina neutralizante, inibidor de corrosão, ar sintético, oxigênio, hélio, polieletrólico, gelo seco, hipoclorito de sódio, polímero vegetal, hidrogênio, *fornecimento água e esgoto c/ recup. ICMS*, cloro, graxa e óleo lubrificante, sulfato de alumínio, etc., os quais não são consumidos em função de sua participação direta no processo produtivo, mas, sim, de forma indireta, e não integram o produto final na condição de elemento indispensável à sua produção, restando, assim, a sua destinação ao uso e consumo, cujo direito ao crédito fiscal só ocorrerá em 2020 e, em consequência, é devida a exigência da diferença entre as alíquotas interna e interestadual do ICMS dos citados produtos, consoante reiteradas decisões do CONSEF sobre os mesmos materiais e o próprio autuado, a exemplo dos Acórdãos CJF nº: 0351-11 /13; 0355-11/13 (o qual se fundamentou nos Pareceres ASTEC nº 97/11 e 81/12, os quais explicam a utilidade dos produtos no processo produtivo) e 0353-12/14. Mantidas as infrações 4 e 5.

Do exposto, voto pela Procedência Parcial do Auto de Infração, no valor de R\$21.017.517,00, após a redução da infração 1, conforme demonstrativo às fls. 175 a 180 dos autos, homologando-se os valores comprovadamente recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299904.0001/15-3**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S. A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$21.017.517,00**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e” e “f” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de julho de 2016.

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAUJO – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO – JULGADOR