

**PROCESSO** - A. I. N° 299904.0001/16-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. –PETROBRÁS (REFINARIA LANDULPHO ALVES)  
**RECORRIDOS** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDULPHO ALVES) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0217-01/16  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 11/10/2017

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0340-12/17**

**EMENTA:** ICMS. 1. OLÉO DIESEL. SAÍDAS INTERNAS. MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS CONSIDERADAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. FALTA DE RECOLHIMENTO. Autuado comprovou ter efetuado o recolhimento da maior parte do crédito reclamado na infração 1 antes da lavratura do auto de infração. Exigência do imposto também não procedeu em valor remanescente, pois o vencedor do leilão para produção de energia nova é a empresa autuada e não o estabelecimento onde se instalaria a usina termoelétrica em momento posterior ao da realização do leilão. A concessão de inscrição no cadastro vinculada ao estabelecimento em data posterior à da realização do leilão não retira do autuado o direito à fruição do tratamento tributário de isenção do imposto. Infração subsistente parcialmente. 2. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR. O marine gasoil é uma espécie de óleo diesel utilizado em embarcações. A ele se aplica a MVA de óleo diesel na apuração do imposto devido por substituição tributária. Infração subsistente. 3. CRÉDITO FISCAL. USO INDEVIDO. Autuado comprovou ter efetuado o recolhimento do crédito reclamado na infração 3 antes da lavratura do auto de infração. Infração 3 insubstiente. Indeferido o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/04/2016, referente à exigência de R\$4.841.115,34 de ICMS, em decorrência da constatação das seguintes infrações:

**INFRAÇÃO 1 (02.01.03)** – deixou de recolher ICMS em razão de ter praticado saídas internas de óleo diesel como não tributáveis, regularmente escrituradas, ocorrido nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, maio, junho e dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 807.768,92, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso II do art. 42 da Lei n° 7.014/96.

**INFRAÇÃO 2 (07.02.02)** – 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, ocorrido nos meses de janeiro, fevereiro, abril, maio, junho, setembro, novembro e dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 9.139,86, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “e” do inciso II do art. 42 da Lei n° 7.014/96.

**INFRAÇÃO 3 (01.02.04)** – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais de óleo diesel, beneficiadas com não incidência do imposto, ocorrido nos meses de novembro e dezembro de 2014, sendo exigido ICMS no valor histórico de R\$ 4.024.206,56, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei n° 7.014/96.

Da análise dos elementos trazidos aos autos, a 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu, por unanimidade e com base no voto condutor do Relator de primeiro grau, abaixo transrito, que o Auto de Infração em lide é procedente em parte, reconhecendo a parcial procedência da infração 1, a procedência da infração 2 e a improcedência da infração 3, como segue:

**VOTO**

(...)

*No mérito, em relação à infração 1, considerando que ficou demonstrado pelo autuado e reconhecido pelos autuantes o pagamento de quase a totalidade do crédito reclamado, uma parte com os incentivos da Lei nº 13.449/2015 (fls. 61 a 73) e a outra mediante ajustes no livro de apuração (fls. 75 a 85), este último antes da lavratura do presente auto de infração, a lide remanescente versa sobre o tratamento a ser dispensado na remessa de óleo diesel do autuado com destino a sua filial com atividade de usina termoelétrica, supostamente vencedora de leilão de energia nova e consequentemente beneficiária da isenção prevista no inciso LXXXVI do art. 265 do RICMS/12, cuja exigência fiscal é do valor histórico de R\$5.129,87. Apresenta como comprovante de ter sido vencedor de leilão de energia nova documentos extraídos do sítio eletrônico da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica – CCEE, às fls. 86 e 87.*

*De acordo com site da Câmara de Comercialização de Energia Elétrica –CCEE, o leilão de energia nova tem como finalidade atender ao aumento de carga das distribuidoras. Neste caso são vendidas e contratadas energia de usinas que ainda serão construídas. Este leilão pode ser de dois tipos: A -5 (usinas que entram em operação comercial em até cinco anos) e A -3 (em até três anos).*

*O § 5º do art. 2º da Lei Federal nº 10.848/2004 estabelece que os processos licitatórios necessários para o atendimento da demanda de energia das concessionárias, permissionárias e autorizadas de serviço público de distribuição de energia elétrica deverão contemplar, dentre outros, tratamento para:*

1. energia elétrica proveniente de empreendimentos de geração existentes;
2. energia proveniente de novos empreendimentos de geração; e
3. fontes alternativas.

*O § 6º do referido dispositivo legal define como novos empreendimentos de geração aqueles que até o início de processo público licitatório para a expansão e comercialização da oferta de energia elétrica:*

1. não sejam detentores de outorga de concessão, permissão ou autorização; ou
2. sejam parte de empreendimento existente que venha a ser objeto de ampliação, restrito ao acréscimo de capacidade.

*O autuado justificou na sessão de julgamento que o estabelecimento da usina termoelétrica teve a sua inscrição atual concedida em 2007 em razão da finalização de processo de incorporação de usina pertencente a outra empresa e que a nova usina passou por processo de ampliação e modernização para poder operar como vencedor de leilão de energia nova.*

*Os autuantes justificam a manutenção da exigência fiscal sob a única alegação de que a inscrição do estabelecimento destinatário no cadastro da Receita Federal e na SEFAZ/BA ocorreu apenas no ano seguinte ao da realização do leilão, não podendo, portanto, tratar-se do vencedor do leilão.*

*Convém destacar que os leilões são disputados pelas empresas e não por estabelecimentos. De acordo com o art. 14 da Lei nº 7.014/96, estabelecimento é o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoa física ou jurídica exerce suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontram armazenadas mercadorias. O leilão de energia foi vencido pela empresa Petrobrás. Assim, não subsiste a exigência de ICMS na remessa de óleo diesel de que trata a Nota Fiscal nº 34255 com destino ao estabelecimento com atividade de usina termoelétrica pertencente ao autuado.*

*Desse modo, voto pela procedência em parte da infração 1, no valor de R\$ 621.498,67, pago com o benefício da Lei nº 13.449/15 (Concilia Bahia), fls. 61/63.*

*Em relação à infração 2, a lide reside na classificação de produto denominado pelo autuado como marine gasoil. De acordo com o site da Petrobrás (<http://sites.petrobras.com.br/minisite/assistencia-tecnica/public/downloads/manual-tecnico-combustiveis-maritimos-assistencia-tecnica-petrobras.pdf>), combustíveis utilizados em navios, produzidos a partir das frações mais leves do processo de refino (gasóleos atmosféricos, majoritariamente), são chamados de diesel marítimo, DMA ou marine gasoil (MGO).*

*Ainda segundo o site da Petrobrás, “o MGO possui os mesmos requisitos de qualidade do óleo diesel, diferindo em dois aspectos: • Por ser utilizado em motores de maiores dimensões e mais lentos (menor rotação), sua exigência de qualidade de combustão, avaliada pelo número de cetano é menor do que no caso do óleo diesel automotivo; • Por outro lado, por ser armazenado em ambiente mais confinado (navios) possui requisito de segurança no armazenamento (ponto de fulgor) mais crítico do que o do óleo diesel.”.*

*O item 16.10 do Anexo 1 do RICMS/12 estabeleceu para o óleo diesel a MVA indicada no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que fosse maior. Como não havia PMPF na Bahia para óleo diesel no ano de 2014, a base de cálculo da substituição tributária era calculada com base no percentual de MVA de 31,79%. Tanto no referido item do anexo do RICMS como no ato COTEPE, não há especificação para o tipo de óleo diesel, se destinado a uso automotivo ou marítimo.*

*Apesar de possuir características diferentes, o diesel automotivo e o diesel marítimo são, antes de tudo, óleo diesel. O autuado não apresenta justificativas que permita a conclusão que o marine gasoil, chamado pelo próprio autuado de diesel marítimo, não se enquadre como óleo diesel. Não apresenta documentação comprobatória acerca da NCM que se aplicaria a esse produto.*

*Desse modo, a MVA a ser aplicada ao marine gasoil é de 31,79%, conforme reclamado no presente auto de infração. Voto pela procedência da infração 2.*

*Em relação à infração 3, o autuado comprovou que o crédito reclamado já havia sido recolhido em 31/08/2015, conforme comprovantes das fls. 88 a 91. Os autuantes reconheceram que a exigência é indevida. Voto pela improcedência da infração 3.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, reduzindo o valor histórico para R\$ 630.638,53, sendo R\$ 621.498,67 referente à infração 1, pago nos termos da Lei nº 13.449/15 (Concilia Bahia) e R\$ 9.139,86, conforme infração 2.*

Em face da sucumbência imposta à Fazenda Pública, a Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício.

Inconformado, o Sujeito Passivo interpõe Recurso Voluntário, de inicio, fazendo breve síntese da controvérsia restrita à infração 2.

Começa seu arrazoado aduzindo que o fisco, equivocadamente, apontou que a Recorrente teria recolhido a menor o ICMS-ST nas saídas de *marine gasoil* (MGO), em razão de ter utilizado a MVA de 30% do “óleo combustível”, quando supostamente o correto seria a MVA de 31,79% do “óleo diesel”.

Dizendo do desacerto do Fisco, anota que a imposição do uso da MVA do “óleo diesel” seria ilegal, entendendo que o *marinegasoil* tem uso específico no abastecimento de embarcações, o que o diferencia do óleo diesel rodoviário, inclusive por suas especificações técnicas.

Diz que produz e comercializa o *marinegasoil*, que o fornece para diversos adquirentes localizados no Estado Bahia, e que na condição de substituta tributária, é responsável pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes.

Se referindo à forma de apuração do imposto, assevera que a verificação do valor a título de MVA leva em conta o preço de venda do produto na última etapa da cadeia de comercialização, ou seja, qual seja o valor do produto junto aos consumidores finais, e que com base em pesquisa realizada para verificação do preço final do produto, o Estado calcula uma média ponderada, que resulta em um percentual divulgado por Ato interno dos Estados e por Ato COTEPE, este último reconhecido por decisões do CONSEF, no sentido de que se reconhece que “os Atos COTEPE se limitam a elencar os percentuais relativos aos produtos “Gasolina Automotiva”, “Óleo Diesel”, “GLP” e “Gás Natural Veicular”, nas operações internas e interestaduais”.

Nessa senda, registra que os Atos COTEPE não generalizaram a aplicação da MVA de 31,79% para todos os óleos combustíveis, sendo os referidos Atos específicos para o combustível rodoviário. Estabelecida tal premissa, aduz que não há como realizar pesquisa e análise de preços em postos de combustíveis em relação ao *MarineGasoil*, mais uma lembrando que o dito produto, específico da Petrobras, não regulamentado pela legislação, não tem aproveitamento entre consumidores finais nem é o mesmo do óleo diesel rodoviário – em verdade se destina ao abastecimento de embarcações. Evoca a Cláusula 11ª do Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007.

Avançando, com amparo na Cláusula Quarta do Convênio ICMS 70/1997, diz que o método de cálculo da MVA do óleo diesel comum não atende à especificidade do *MarineGasoil*, e que por tal motivo não se pode admitir que o percentual de margem de valor agregado do óleo diesel

possa ser aplicado ao *marinegasoil*, entendido que a legislação de regência exige a especificidade da análise mercadológica para a definição do percentual aplicável.

Discorre em derredor das presunções em matéria de Direito Tributário, afirmando que a fixação e aplicação da MVA deve refletir com fidedignidade o valor que determinado produto irá assumir na sua venda ao consumidor final. Faz referência ao art. 150, I, da Constituição Federal, tudo no sentido de dizer do descabimento da infração 1.

Por derradeiro, pugna pelo conhecimento e provimento do seu Recurso Voluntário para que seja reconhecida a correta a MVA para fins cálculo do ICMS-ST nas operações com *Marine Gasoil* e julgar improcedente também a Infração 2.

## VOTO

Trata o presente de Recurso de Ofício e Voluntário, o primeiro interposto pelos julgadores da 1ª JJF deste CONSEF tem por objeto reapreciar do Acórdão de nº 0217-01/16 que impõe sucumbência da fazenda pública estadual na forma estabelecida pelo art. 169, I do RPAF/BA. O segundo, interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar o mesmo acórdão, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do imposto exigido na segunda infração.

O Sujeito Passivo é acusado do cometimento de três infrações, quais sejam: a) de haver deixado de recolher ICMS em razão de ter praticado saídas internas de óleo diesel como não tributáveis, regulamente escrituradas; b) de haver retido e recolhido 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; e c) haver utilizado indevidamente crédito fiscal de ICMS nas transferências interestaduais de óleo diesel, beneficiadas com não incidência do imposto.

A tese da recorrente, em seu Recurso Voluntário, atine ao fato de que o cálculo da MVA, infração 2, deveria ter como referência o percentual de 30,0%, sob o argumento de que o percentual aplicado pelo autuante, de 31,79%, serviria de base para o cálculo do imposto apenas para as operações envolvendo óleo diesel e destinados a consumidor final, ao contrário do *Marine gasoil* que seria óleo combustível específico e destinado a grandes embarcações. Adotada tal tese, pede a improcedência da infração 2.

A análise da matéria, por primeiro, requer a correta definição do que seria o produto *Marine gasoil*. Nessa esteira, do quanto trazido aos autos, não se discute o fato de que o dito produto é combustível utilizado em navios, sendo denominado, pela própria Recorrente como *diesel marítimo, DMA* ou *marine gasoil (MGO)*. Claro então que se trata de óleo diesel, ainda que de produção específica.

Estabelecida a premissa primeira, buscando a legislação de regência, vê-se no item 16.10 do Anexo 1 do RICMS/12 que a regra estabelece para o óleo diesel uma MVA cuja indicação está no Ato COTEPE 21/08 ou o PMPF, o que remete à aplicação, à época dos fatos, do percentual de MVA de 31,79%.

Merece registro que na legislação do ICMS, bem como no Ato COTEPE em referência, não há especificação ou determinação de tipos de óleo diesel, muito menos diz da aplicação dos possíveis diversos tipos do referido óleo, fato que afasta a possibilidade de acolhimento da tese recursal.

Resta claro que o *Marine Gasoil*, de fato é óleo combustível especial, específico, quiçá até distinto do óleo diesel, o que a nosso ver é perfeitamente possível, entretanto, a tese alinhada pela recorrente não se desincumbe de demonstrar que o dito *Marine Gasoil* não é óleo diesel e que, portanto, mereceria tratamento tributário diferente.

Nessa esteira, entendendo a recorrente que é capaz de demonstrar que o *Marine Gasoil* não se

caracteriza como óleo diesel, pode, querendo, provocar a PGE/Profis, no controle da legalidade. Em assim sendo, entendido que o *Marine Gasoil* é espécie de óleo diesel, entendo que não merece reparo a decisão de piso que manteve a integridade da infração 2 com a aplicação do percentual de 31,79% para o cálculo da MVA.

Voto pelo improviso do Recurso Voluntário para manter a decisão de primeiro grau.

Quanto ao Recurso de Ofício, da mesma sorte, não há reparo a se fazer na decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Para a infração 1, julgada parcialmente procedente, na parte sucumbente, identificaram os membros da Junta de Julgamento Fiscal que em relação à Nota Fiscal nº 34255, não deve ser mantida a acusação fiscal, pois, de fato, o estabelecimento da usina termoelétrica, destinatária da mercadoria, teve a sua inscrição concedida em 2007, derivada da finalização de processo de incorporação pela Recorrente, e que a referida usina teria passado por processo de ampliação e modernização para poder operar como vencedor de leilão de energia nova.

Também ficou patente que ao contrário do que pretendeu o autuante, o leilão de energia foi vencido pela empresa Petrobrás, não um estabelecimento da Empresa, o que afasta a tese de acusação no sentido de que, verdadeiramente, a remessa de óleo diesel de que trata a Nota Fiscal nº 34255 com destino ao estabelecimento com atividade de usina termoelétrica pertencente ao autuado, restando pois, insubstancial a exigência de ICMS.

Para a infração 3, o motivo da declaração de improcedência deriva do fato de que o Sujeito Passivo comprovou que o crédito reclamado já havia sido recolhido em 31/08/2015, nos termos dos comprovantes trazidos aos autos.

Nesses termos, o voto é no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício.

Por fim, NEGO PROVIMENTO aos Recursos de Ofício e Voluntário, mantendo a integralidade da Decisão de piso.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0001/16-1, lavrado contra **PETRÓLEO BRASLEIRO S. A. – PETROBRÁS (REFINARIA LANDULPHO ALVES)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$630.638,53**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2017.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

RAIMUNDO LUIZ DE ANDRADE – REPR. DA PGE/PROFIS