

PROCESSO - A. I. N° 298937.0001/08-7
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0114-04/10
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 28/12/2017

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF N° 0361-11/17

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** MATERIAIS DE USO E CONSUMO. **a.1)** CORANTES E MARCADORES DE COMBUSTÍVEIS. **a.2)** MATERIAIS DE TRATAMENTO DE ÁGUA E EFLUENTES. É vedada a utilização de crédito fiscal de materiais de uso e consumo, a exemplo daqueles não destinados à comercialização, industrialização, produção, geração, extração ou prestação, por não serem consumidos nem integrarem o produto final ou o serviço na condição de elementos indispensáveis (infrações 01 e 03). **b)** LANÇAMENTOS DE DOCUMENTOS FISCAIS EM DUPLICIDADE. Infração 11 reconhecida. **c)** MERCADORIAS QUE NÃO INGRESSARAM NO ESTABELECIMENTO. A competência de legislar é do sujeito ativo da relação jurídica tributária, não cabendo ao particular (sujeito passivo) criar sua própria legislação por meio de manuais, inclusive no que pertine ao aproveitamento de créditos (infração 14). 2. DIFERENÇAS DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DE CONSUMO. FALTA DE PAGAMENTO. **a)** CORANTES E MARCADORES DE COMBUSTÍVEIS. **b)** MATERIAIS DE TRATAMENTO DE ÁGUA E EFLUENTES. Tratando-se dos mesmos materiais de que cuidam as infrações 01 e 03, é devido o imposto relativo à diferença de alíquotas (infrações 02 e 04). 3. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS TIDAS COMO NÃO TRIBUTÁVEIS. **a)** DERIVADOS DE PETRÓLEO QUALIFICADOS PELA FISCALIZAÇÃO COMO NÃO COMBUSTÍVEIS E NÃO LUBRIFICANTES. O escopo da norma constitucional de não incidência foi o de promover a repartição tributária nas operações com combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, utilizados na produção de força, calor ou na iluminação desde que tenham a propriedade de serem consumidos por combustão. Afastada a imputação no que concerne ao querosene de iluminação (infração 05). **b)** GLP E NAFTA. Auditor estranho ao feito, lotado na SAT/COPEC, órgão especializado desta Secretaria da Fazenda em petróleo e combustíveis, analisou a documentação apresentada pelo sujeito passivo e atestou a improcedência do lançamento. (infração 15). 4. LANÇAMENTO ANTECIPADO DE CRÉDITO RELATIVO A OPERAÇÃO DE IMPORTAÇÃO. 5. ACRÉSCIMOS TRIBUTÁRIOS. PAGAMENTO EXTEMPORÂNEO DO IMPOSTO SEM OS ACRÉSCIMOS MORATÓRIOS. OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO. A procedência das infrações 06/07 foi reconhecida pelo contribuinte, em

sede de manifestação. **6. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. TRANSFERÊNCIAS INTERNAS.** **a) GLP.** **b) ÓLEO DIESEL.** Segundo a jurisprudência consolidada, o ICMS não incide nas transferências internas (infrações 08/09). **c) DERIVADOS DE PETRÓLEO.** Segundo a jurisprudência consolidada, o ICMS não incide nas transferências internas (infração 10). **7. IMPORTAÇÃO. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA DETERMINAÇÃO. RECOLHIMENTO A MENOR.** O contribuinte aplicou alíquota de 15% na formação da base de cálculo, mas o correto seria utilizar a de 25% (infração 12). **8. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS PARA COMBUSTÍVEIS DESTE ESTADO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR.** Comprovado o cometimento de erro do recorrente na apuração da base de cálculo, a exemplo do que houve na infração 12. Tal equívoco repercute nos cálculos do ICMS normal e do ICMS-ST. O contribuinte, ao errar na apuração de uma parcela, também errou no cômputo da outra. Utilizou metodologia não prevista na legislação ao inserir o imposto na sua própria base (divisão por valor maior do que o legalmente previsto; infração 13). **9. ZONA FRANCA. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO INTERNAMENTO DE PRODUTOS PELA SUFRAMA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO.** Juntados aos autos os comprovantes do internamento (infração 16). Indeferido o pleito de perícia. Recurso Voluntário **PROVIDO EM PARTE.** Decisão por maioria.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário contra a Decisão proferida por meio do Acórdão da 4ª JJF nº 0114-04/10, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado no dia 18/12/2008 para exigir crédito tributário na cifra de R\$111.270.595,03, sob a acusação do cometimento das 16 (dezesseis) irregularidades abaixo discriminadas:

Infração 01 - Utilização indevida do crédito referente às aquisições de materiais de uso e consumo adicionados aos produtos finais. R\$ 110.314,59. R\$ 110.314,59. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 02 - Falta de recolhimento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais, nas aquisições de materiais de uso e consumo adicionados aos produtos finais. R\$ 157.592,28. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 03 - Utilização indevida do crédito atinente às aquisições de materiais de uso e consumo destinados ao tratamento de água. R\$ 617.804,54. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 04 - Falta de recolhimento das diferenças entre as alíquotas internas e as interestaduais nas aquisições de materiais de uso e consumo destinados ao tratamento de água. R\$ 310.403,15. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "f" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 05 - Falta de recolhimento, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Trata-se de saídas de derivados de petróleo que não são combustíveis nem lubrificantes. R\$ 58.556,86. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 06 - Utilização indevida do crédito relativo às aquisições ocorridas em datas posteriores (créditos de importação, utilizados antes dos recolhimentos dos respectivos valores de ICMS). R\$ 37.071.257,20. Multa de 40%, prevista no art. 42, VI da Lei nº 7.014/1996.

Infração 07 - Falta de pagamento dos acréscimos moratórios relativos ao ICMS - importação recolhido de forma espontânea e intempestiva. Consta que o sujeito passivo "deixou de recolher os acréscimos moratórios

quando efetuou, espontaneamente, alguns estornos da apropriação antecipada de crédito fiscal de ICMS nas importações". R\$ 475.835,52. Multa de 60%, prevista no art. 42, VIII da Lei nº 7.014/1996.

Infração 08 - Recolhimento a menor, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto incidente sobre saídas regularmente escrituradas (transferências internas de GLP). R\$ 1.560.238,36. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 09 - Recolhimento a menor, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto incidente sobre saídas regularmente escrituradas (transferências internas de óleo diesel). R\$ 38.046.651,33. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 10 - Recolhimento a menor, em razão de erro na determinação da base de cálculo do imposto incidente sobre saídas regularmente escrituradas (transferências internas de derivados de petróleo). R\$ 7.403,55. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 11 - Utilização indevida do crédito relativo ao lançamento de documento fiscal em duplicidade. R\$ 69,80. Multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 12 - Recolhimento a menor, em função de erro na apuração da base de cálculo do ICMS - importação. R\$ 891.774,01. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 13 - Retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes às vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado. R\$ 5.630.126,98. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "e" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 14 - Utilização indevida de crédito, em virtude de a mercadoria não ter ingressado ou do serviço não ter sido prestado. Segundo a Fiscalização, trata-se de "notas fiscais de devolução ficta de mercadoria utilizada nas embarcações do contribuinte, no transporte de produtos no mercado interno. Na saída, essas mercadorias são tributadas (CFOP 5.949). Em seguida, essa mesma nota fiscal tem seu crédito apropriado sob o CFOP 1.949. As n. fiscais de entrada não têm as quantidades nelas descritas registradas no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque". R\$ 23.385.713,03. Multa de 150%, prevista no art. 42, V, "b" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 15 - Falta de recolhimento, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Está dito que o autuado "deu saída sem tributação, a título de retorno de industrialização por encomenda, de produto (GLP) que não resultou da industrialização e deu saída, também sem tributação, em quantidade maior do que a resultante da industrialização, no caso da nafta conforme demonstrado nos Anexos (...)" R\$ 650.412,53. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

Infração 16 - Falta de recolhimento, em virtude de saídas para a Zona Franca de Manaus, com isenção e sem comprovação do internamento por parte da SUFRAMA. R\$ 2.296.441,30. Multa de 60%, prevista no art. 42, II, "a" da Lei nº 7.014/1996.

A Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia de 29/04/2010 e decidiu pela Procedência por unanimidade (fls. 654 a 681), nos termos a seguir transcritos:

"VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela, para exigir imposto e aplicar multa decorrente de 16 (dezesseis) infrações.

Na peça defensiva, o autuado reconheceu a procedência das infrações 10 e 11. Portanto, não existe lide em relação às referidas imputações, estando devidamente caracterizadas, ademais o autuado acostou cópia do DAE relativo ao pagamento integral das infrações. Assim, a lide no caso presente persiste em relação às 14 (quatorze) infrações remanescentes, as quais passo a analisar.

Inicialmente, em relação às alegações defensivas pertinentes à constitucionalidade da vedação do direito dos referidos créditos fiscais relativos aos materiais de uso/consumo não podem ser apreciadas por este colegiado, pois, ao teor do disposto no art. 167, I, do RPAF/99, a apreciação da constitucionalidade da legislação tributária estadual não se inclui na competência deste órgão julgador.

Na infração 01 é imputado ao autuado utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

São classificados como material de uso e consumo do próprio estabelecimento as mercadorias que não são destinadas à 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 necessária à sua produção, composição ou prestação, as quais são consumidas ao longo de vários processos produtivos. Assim, para uma correta classificação da natureza de um determinado produto como material de uso e consumo, deve-se analisar a participação desse produto no processo industrial do estabelecimento, bem como verificar a sua classificação contábil.

Os materiais objeto da autuação são Corante Vermelho p/ óleo diesel, Marcador de Querosene FR e Marcador de Solvente FR.

Quanto à argüição de constitucionalidade, a mesma já foi afastada no início do voto.

No mérito, entendo que o argumento defensivo de que os produtos químicos cujos créditos foram glosados, Corante Vermelho para óleo diesel, Marcador de Querosene FR e Marcador de Solvente FR, são indispensáveis no curso das fases do processo produtivo da RLAN, não pode ser acolhido uma vez que esses materiais são adicionados aos produtos acabados, prontos para comercialização.

Como reconhece o sujeito passivo em sua peça defensiva, apenas em uma parte do produto óleo diesel é adicionado o corante vermelho.

Uma parte é vendida para ser comercializado nos grandes centros, sem qualquer adição do corante vermelho. Apenas, na parcela que é comercializada nos centros menores é que adiciona o referido corante.

Da mesma forma, a própria defesa, assevera que os produtos solvente e querosene também recebem a adição de marcadores para evitar que o adquirente promova a adulteração do combustível.

Portanto, não resta dúvida que esses produtos acabados (Óleo Diesel, Querosene e Solvente) podem e são comercializados, sem a necessidade de qualquer adição do Corante Vermelho para óleo diesel, Marcador de Querosene FR e Marcador de Solvente FR, sem ter qualquer modificação em suas características funcionais.

Logo, o Corante Vermelho para óleo diesel, Marcador de Querosene FR e Marcador de Solvente FR, cujos créditos fiscais decorrentes das aquisições foram glosados pela fiscalização não são insumos de produção, como alegou o autuado, uma vez que são acrescidos aos produtos acabados, não gerando direito ao crédito em questão.

Assim, aquisições desses produtos, considerados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, não dão direito à apropriação do correspondente crédito fiscal, ao teor do disposto no art. 93, V, "b", do RICMS-BA/97, estando prevista a utilização a partir de 01/01/2011, conforme determinação expressa na Lei Complementar nº 122/06 que alterou o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, será permitida pela legislação tributária a apropriação desses créditos fiscais, estando a infração 01 caracterizada.

Na infração 02 é imputado ao autuado deixar 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.

A mesma encontra-se diretamente vinculada ao item anterior, razão pela qual entendo que restou caracterizada, uma vez que é devido o 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. Trata-se das mesmas mercadorias que foram objeto da infração 1, e efetivamente são mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado, conforme fundamentação referente ao item anterior do Auto de Infração, além de não ter direito ao crédito relativo às aquisições dos referidos produtos, é devido o pagamento do diferencial de alíquota.

A exigência do ICMS diferencial de alíquota tem fundamento de validade diretamente na Constituição expressa nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, incidindo alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto. Nessa hipótese, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

No mesmo sentido, a legislação baiana do ICMS, obriga os contribuintes estabelecidos no Estado da Bahia, como o autuado, a pagamento do diferencial de alíquota, conforme estabelecido no art. 2º, inciso IV, da Lei nº. 7.014/96, in verbis:

"Art. 2º. O ICMS incide sobre:

...
IV - a entrada ou a utilização, conforme o caso, efetuada por contribuinte do imposto, de mercadoria, bem ou serviço, em decorrência de operação interestadual ou de serviço cuja prestação tenha sido iniciada em outra unidade da Federação, quando a mercadoria ou bem forem destinados ao seu uso, consumo ou ativo permanente ou quando o serviço não estiver vinculado a operação ou prestação subsequentes."

Assim, considerando que os produtos em questão são classificados como materiais de uso e consumo, é devido o pagamento da diferença de alíquotas nas aquisições interestaduais desses materiais, nos termos do art. 2º, inc. IV, da Lei nº. 7.014/96, estando caracterizada a infração 02.

Na infração 03 é imputado ao autuado utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento.

Quanto à arguição de constitucionalidade, a mesma já foi afastada no início do voto.

Nesta infração foram glosados os créditos fiscais relativo às aquisições de materiais adicionados no tratamento água de caldeira, refrigeração e tratamento de efluentes, com base no descriptivo elaborado pela empresa autuada, fls. 177 e ss dos autos, descrevendo a função que exerce em seu estabelecimento os vários produtos, alguns dos quais tiveram seus créditos glosados pela fiscalização, conforme Anexo III, sendo que outros produtos tiveram seus créditos mantidos, por serem considerados como insumos de produção.

Os produtos utilizados no tratamento de efluentes líquidos são empregados após o processo produtivo da indústria, quando é feito o tratamento dos resíduos decorrentes do processo fabril. Tais produtos, apesar de empregados em função do processo produtivo, dele não participam diretamente e nem integram o produto final. Assim, esses produtos são classificados como de uso e consumo do próprio estabelecimento.

Por sua vez, os produtos utilizados no tratamento da água de refrigeração são classificados como de uso e consumo, já que não são consumidos a cada processo produtivo, não entram em contato com o produto fabricado e não o integra na condição de elemento indispensável à sua produção.

Assim, aquisições desses produtos, considerados como materiais de uso e consumo do próprio estabelecimento, não dão direito à apropriação do correspondente crédito fiscal, ao teor do disposto no art. 93, V, "b", do RICMS-BA/97, estando prevista a utilização a partir de 01/01/2011, conforme determinação expressa na Lei Complementar nº 122/06 que alterou o art. 33 da Lei Complementar nº 87/96, será permitida pela legislação tributária a apropriação desses créditos fiscais, estando a infração 01 restou caracterizada.

Na infração 04 é imputado ao autuado deixar 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, relacionados na infração 03.

Observo que a infração em tela encontra-se diretamente vinculada ao item anterior. São mercadorias utilizadas no tratamento de água de caldeira, refrigeração, tratamento de efluentes, razão pela qual entendo que restou caracterizada, uma vez que é devido o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da federação e destinadas a uso e consumo do estabelecimento. Trata-se das mesmas mercadorias que foram objeto da infração 3, e efetivamente são mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento autuado, conforme fundamentação referente ao item anterior do Auto de Infração, além de não ter direito ao crédito relativos às aquisições dos referidos produtos, é devido o pagamento do diferencial de alíquota.

A exigência do ICMS diferencial de alíquota tem fundamento de validade diretamente na Constituição expressa nos incisos VII e VIII do § 2º do art. 155, em relação às operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, incidindo alíquota interestadual, quando o destinatário for contribuinte do imposto. Nessa hipótese, caberá ao Estado de localização do destinatário o imposto correspondente à diferença entre a alíquota interna e a interestadual.

Assim, a infração 04 restou caracterizada.

Na infração 05 é imputado ao autuado deixar de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, para outras unidades da federação, de derivado de petróleo não amparado pela não-incidência (nem combustível, nem lubrificante).

Inicialmente afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que o fato de o produto encontrar-se ou não sujeito a incidência de ICMS é questão de mérito, a qual será analisada em seguida. Também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.

Quanto à arguição de constitucionalidade, a mesma já foi afastada no início do voto.

Os produtos objetos da infração são Querosene Iluminante e Nafta.

No tocante ao Querosene Iluminante, entendo que os autuantes agiram corretamente, uma vez que não basta que o produto seja passível de combustão para gozar da imunidade. É necessário que o querosene seja usado para produzir calor ou força por combustão, para serem inúteis.

Observo que as saídas interestaduais de querosene com objetivo de produzir força ou calor não foram objeto de autuação.

Somente foram autuadas as saídas interestaduais de querosene usado como iluminante, que não encontra-se amparado constitucionalmente pela imunidade, mesmo tendo a propriedade de se consumir pela combustão, que é o que realmente quer dizer a "Ficha de Informação de Segurança de Produto Químico" da autuada: o produto pode pegar fogo e, consequentemente, deve-se ter cuidado com seu manuseio.

Logo, entendo que o Querosene Iluminante é combustível no sentido de pegar fogo, mas seu uso na iluminação não lhe garante a imunidade constitucional dos derivados aplicados na produção de força ou calor, até mesmo

a classificação fiscal do querosene combustível (27101911), fl. 292, é distinta da do querosene iluminante (27101919), fl. 295.

Em relação à Nafta, de igual modo que o item anterior, entendo que a ação fiscal foi correta. Com bem ressaltaram os autuantes, a nafta para reprocessamento é uma nafta contaminada, que necessita de purificação. Estando a nafta apta para consumo ou contaminada (necessitando de reprocessamento) essa mercadoria não deixa de ser nafta, nunca se transformando em petróleo. O petróleo é um combustível fóssil, extraído do subsolo. Aqui também se tem a classificação fiscal distinta para ambos os produtos (nafta: 27101149 e petróleo: 27090010), o que dirime qualquer dúvida.

Ante ao exposto, entendo que a infração 05 restou caracterizada.

Na infração 06 é imputado ao autuado utilizar antecipadamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias cujas entradas, no estabelecimento, ocorreram em data posterior à de utilização do crédito fiscal. Consta ainda da acusação que, no exercício de 2006, o autuado apropriou-se antecipadamente de crédito fiscal de ICMS referente a importação, antes de efetuar o pagamento do ICMS creditado, sendo aplicada a multa de 40% prevista no art. 42, inciso VI, da Lei nº 7.014/96.

Trata-se de importação de nafta, petróleo e seus derivados, transportadas a granel, como é o caso em questão, se enquadraria, por força das Instruções Normativas da Secretaria da Receita Federal – IN 69/1996, 175/2002 e 206/2002, no regime de despacho aduaneiro antecipado, as quais não tratam, e não poderão tratar, sobre a utilização de crédito fiscal relativo ao ICMS.

Nas citadas instruções normativas, todas da Secretaria da Receita Federal, sua aplicação se restringe aos procedimentos relativos apenas a entidade do governo federal, não possuindo o condão de modificar o previsto na legislação tributária baiana.

No mesmo sentido, o autuado solicitou a adoção de regime especial para postergar o recolhimento do ICMS incidente nas importações de bens do ativo, bens de uso, materiais de consumo, insumos de produção e produtos (exceto nafta), por DI, para a data do vencimento do regime normal de apuração, isto é, dia 09 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. O Pedido de Regime Especial foi deferido, mediante Parecer GECOT nº 1329/2002, para recolhimento do ICMS incidente nas importações de bens do ativo, bens de uso, materiais de consumo, insumos de produção e produtos (exceto nafta), para o dia 09 do mês subsequente ao da ocorrência dos fatos geradores. Portanto, o citado Regime Especial trata apenas da postergação da data do recolhimento, não trata do direito do creditamento.

O sujeito passivo reconhece que se creditou do ICMS na data do efetivo despacho e da entrada dos produtos no seu estabelecimento, ou seja, não aguardou o efetivo recolhimento para se creditar do imposto.

A questão do creditamento para o caso em tela encontra-se regulamentada na legislação tributária do Estado da Bahia, mediante art. 93, I, § 9º, do RICMS/97, in verbis:

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;

§ 9º Quando se tratar de mercadoria importada que deva ser registrada com direito ao crédito, o imposto pago no momento do desembarque aduaneiro poderá ser escriturado no período de apuração em que tiver ocorrido o seu recolhimento, ainda que a entrada efetiva da mercadoria se verifique em período posterior. (grifei)

Não resta dúvida, quando se trata de apuração do ICMS, o período é mensal. Logo, o dispositivo acima citado, determina que o crédito fiscal somente poderá ser escriturado no mês em que tiver ocorrido o efetivo recolhimento. O lançamento no livro Registro de Apuração a título de “outros créditos”, em conformidade com a legislação estadual só poderia ser escriturado no período de apuração em que tiver ocorrido o seu recolhimento, mesmo que a entrada efetiva da mercadoria ocorresse posteriormente ou anteriormente ao recolhimento, no caso em lide, as entradas das mercadorias importadas ocorreram no mês anterior ao do efetivo recolhimento.

Logo, a infração 06 restou caracterizada, sendo devida a multa 40% do valor do crédito fiscal utilizado antecipadamente nos meses de junho, julho, agosto, setembro e outubro de 2006, com base no inciso VI do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, que vigorou até 28/11/2007, a revogação ocorreu em função da Lei nº 10.847, de 27/11/07.

Na infração 07 é imputado ao autuado deixar de recolher os acréscimos moratórios referentes ao ICMS devido pela importação de mercadorias do exterior, pago intempestivamente, porém espontâneo. Exercício de 2006 – Deixou de recolher os acréscimos moratórios quando efetuou, espontaneamente, alguns estornos da

apropriação antecipada de crédito fiscal de ICMS nas importações, ficando passível da cobrança da diferença residual, na forma demonstrada no Anexo VII.

Em sua defesa o autuado alegou que essa infração decorre do entendimento alinhado na infração 06, segundo o qual o Estado da Bahia entendeu indevida a utilização de crédito fiscal decorrente de operações de importação de bens, resolveu a Ilustre Autoridade Fiscal autuar a Impugnante pelo não recolhimento dos acréscimos moratórios referentes aos estornos efetuados por consequência da apropriação antecipada de crédito fiscal de ICMS nas importações. Entretanto, como bem ressaltaram os autuantes, trata-se de infração diversa da anterior, com produtos distintos. O autuado em alguns meses além da apropriação antecipada de crédito nas importações dos produtos constantes no regime especial multicitado, que lhe permite o recolhimento do tributo no dia 09 do mês subsequente, também efetivou a antecipação de créditos de importações em produtos que não constam do regime especial.

Como já analisado acima, o regime especial não autoriza a antecipação da apropriação do crédito em hipótese alguma, estando regulamentado no art. 93, I, § 9º, do RICMS/97. Entretanto, como nesses meses especificamente o autuado mudou sua conduta e apropriou-se antecipadamente dos créditos das importações dos produtos amparados no multicitado regime especial, e também o fez em relação a produtos ausentes de tal regime especial. Nesse ponto tem-se a diferença da infração anterior para essa.

Na infração anterior (infração 06) houve a apropriação antecipada de crédito fiscal de ICMS nas importações e manteve-se essa antecipação sem estorno. Na infração 07 também houve a antecipação da apropriação do crédito nas importações em discussão, mas houve o respectivo estorno no mês subsequente e, a apropriação de forma correta, no mês do pagamento, pois o estorno no mês subsequente assume a natureza de denúncia espontânea. Na denúncia espontânea não cabe a imposição de multa, sendo devido apenas o valor principal e os acréscimos moratórios. O autuado efetuou o estorno do valor principal, mas não recolheu os acréscimos legais, motivando a autuação.

Embora as três DIs nºs 06-10241839, 06-10241960 e 06-10242100, fl. 98 e ss, apareçam nas infrações 06 e 07, verifiquei que o estorno da apropriação antecipada de crédito nas importações dessas DIs não foi integral. O autuado estornou valor a menos do que o crédito antecipado. Assim, sobre o valor não estornado aplicou-se a multa da infração anterior e sobre o valor estornado incidiu apenas o acréscimo moratório legal.

Portanto, o procedimento fiscal foi corretamente realizado, estando caracterizada a infração 07.

Na infração 08 é imputado ao autuado recolher a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas.

Trata-se das saídas em transferência interna de GLP, que foram demonstradas no Anexo VIII e no Anexo VIII-Custo.

Inicialmente afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista a correta ou não apuração da base de cálculo do imposto reclamado não é questão de nulidade, trata-se de questão relativa ao mérito da autuação, a qual será analisada na sequência. Também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.

Em sua defesa o autuado alega que não procede a autuação, uma vez que a forma de cálculo aplicada pela fiscalização diverge do estabelecimento no Art. 81, I do RICMS/BA, tendo apresentado planilha comparativa dos cálculos elaborados pela empresa para confrontar com os cálculos elaborados pelo fisco, conforme abaixo: (...).

Analizando a questão, observo que o benefício fiscal constante no Art. 81, inciso I, possibilita a redução da base de cálculo das operações com os combustíveis ali especificados, de forma que a incidência do imposto resulte numa carga tributária efetiva de 12%, calculando-se a redução em 29,4117%, inclusive nas saídas de gás liquefeito de petróleo, a partir de 01/01/91 (Convs. ICMS 112/89, 92/90, 80/91, 148/92 e 124/93).

Portanto, o benefício fiscal em questão trata da redução da base de cálculo em 29,4117%, efetivamente não houve redução de alíquota, a alíquota aplicada sobre a operação é de 17%.

Neste prisma, analisando a planilha comparativa elaborada pelo sujeito passivo, observo que assiste razão aos autuantes, uma vez que o contribuinte aplicou alíquota de 12% na formação da base de cálculo, quando deveria fazê-lo com alíquota de 17%, uma vez que ao conceder o benefício fiscal, o legislador manteve a alíquota em 17%, reduzindo apenas a base de cálculo, art. 50, I, “a” do RICMS/BA. Como o ICMS compõe sua própria base de cálculo, a forma de apuração do autuado faz dividir o valor contábil por 0,88, que corresponde a alíquota de 12%, quando o certo seria a divisão por 0,83, uma vez que a alíquota da operação é 17%.

Logo, a infração 08 restou caracterizada.

Na infração 09 é imputado ao autuado recolher a menos ICMS em decorrência de erro na determinação da base de cálculo do imposto nas saídas de mercadorias regularmente escrituradas, no exercício de 2006, relativas as operação de transferência interna de Óleo Diesel, conforme Anexo IX e no Anexo IX-Custo.

Assim, como na infração anterior, o sujeito passivo nega o cometimento da infração alegando que a forma de cálculo aplicada pela fiscalização diverge do estabelecimento no Art. 87, XIX do RICMS/BA, tendo apresentado planilha comparativa dos cálculos elaborados pela empresa para confrontar com os cálculos elaborados pelo fisco, conforme abaixo: (...).

Analisando a questão, observo que o benefício fiscal constante no Art. 87, inciso XIX, possibilita a redução da base de cálculo das operações internas com óleo diesel em 40%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15%.

Portanto, o benefício fiscal em questão trata da redução da base de cálculo em 40%, e efetivamente não houve redução de alíquota, a alíquota aplicada sobre a operação é de 25%.

Neste prisma, analisando a planilha comparativa elaborada pelo sujeito passivo, observo que assiste razão aos autuantes, uma vez que o contribuinte aplicou alíquota de 15% na formação da base de cálculo, quando deveria fazê-lo com alíquota de 25%, uma vez que ao conceder o benefício fiscal, o legislador manteve a alíquota em 25%, reduzindo apenas a base de cálculo, art. 51, II, "e" do RICMS/BA. Como o ICMS compõe sua própria base de cálculo, a forma de apuração do autuado a faz dividir o valor contábil por 0,85, que corresponde a alíquota de 15%, quando o certo seria a divisão por 0,75, uma vez que a alíquota da operação é 25%.

Logo, a infração 09 restou caracterizada.

Na infração 12 é imputado ao autuado recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no exercício de 2006, relativo as operações de importação, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, demonstrada no Anexo XII.

Em sua defesa o sujeito passivo aduz que devido à identidade da situação fática enfrentada (já que a operação a que se refere à importação de óleo diesel), o raciocínio é o mesmo utilizado para efetuar o cálculo descrito na infração nº 09. Aqui, apenas a diferença é que cuida-se da operação de importação, sendo, contudo, iguais os fundamentos, razão pela qual se conclui pela improcedência da presente infração.

Na mesma forma que fundamentei o meu posicionamento em relação à procedência da infração, reitero que o benefício fiscal constante no Art. 87, inciso XIX, possibilita a redução da base de cálculo das operações internas com óleo diesel em 40%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15%. Assim, uma vez que o contribuinte aplicou alíquota de 15% na formação da base de cálculo, quando deveria fazê-lo com alíquota de 25%, ao conceder o benefício fiscal, o legislador manteve a alíquota em 25%, reduzindo apenas a base de cálculo, art. 51, II, "e" do RICMS/BA. Como o ICMS compõe sua própria base de cálculo, a forma de apuração do autuado a faz dividir o valor contábil por 0,85, que corresponde a alíquota de 15%, quando o certo seria a divisão por 0,75, uma vez que a alíquota da operação é 25%.

Logo, entendo que a infração 12 é procedente.

Na infração 13 é imputado ao autuado proceder a retenção a menos do ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado, no exercício de 2006, relativo às importações de óleo diesel, por erro na apuração da base de cálculo, conforme demonstrado no Anexo XIII.

Inicialmente afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a correta ou não apuração da base de cálculo do imposto reclamado não é questão de nulidade, trata-se de questão relativa ao mérito da autuação, a qual será analisada na seqüência. Também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.

Em sua defesa o autuado alega existência de erro material na apuração da base de cálculo, não tendo o fisco abatido o valor do ICMS próprio no valor de R\$ 10.926.269,44 do montante apurado a título de ICMS-ST.

O argumento defensivo não pode ser acolhido, uma que o valor da infração é R\$ 5.630.126,98 e não R\$ 10.926.269,44 como seria se o argumento defensivo estivesse correto. Como bem ressaltaram os autuantes, ocorreu o erro na apuração da base de cálculo, como na infração 09 e na infração 12, como já foi analisado anteriormente. Esse erro repercute não só no ICMS normal, mas também na apuração do ICMS-ST, que é apurado a partir da mesma base de cálculo do ICMS normal. Ao ter o sujeito passivo errado na apuração de uma parcela, automaticamente errou na apuração dos valores da outra. Neste caso também se aplicou a alíquota errada e, ao mesmo tempo, duplamente o benefício legal com nova redução da base de cálculo como na infração 09 e 12.

Logo, a infração 13 restou caracterizada.

Na infração 14 é imputado ao autuado utilizar indevidamente crédito fiscal de ICMS por não haver entrado a mercadoria no estabelecimento ou serviço não ter sido prestado.

Inicialmente afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a correta ou não utilização de crédito fiscal não é questão de nulidade, trata-se de questão relativa ao mérito da autuação, a qual será analisada na seqüência. Também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do

RPAF/99, que possibilite sua decretação.

As operações ocorreram nos exercícios de 2003-2004-2005-2006, relativos às notas fiscais de devolução ficta de mercadoria utilizada nas embarcações do contribuinte e de terceiros, no transporte de produtos no mercado interno. Na saída, essas mercadorias são tributadas (CFOP 5949). Em seguida essa mesma nota fiscal tem seu crédito apropriado sob CFOP 1949. As notas fiscais de entrada não têm as quantidades nelas descritas registradas no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, conforme demonstrativos e memória de cálculo nos Anexos XIV-A, XIV-B, XIV-C e XIV-D.

Em sua defesa o impugnante alegou que não procede a utilização dos créditos em consonância com o item 9.2 do Manual de Aproveitamento de Créditos da Petrobras. Em relação à falta de registro das notas fiscais de entrada, no livro de Controle da Produção e Estoque, diz que o produto “Marine Fuel” é uma mistura dos óleos combustível e diesel, portanto, não enseja controle de estoque sob denominação desse produto (Marine Fuel) e sim como óleo combustível e óleo diesel.

Tal argumento não pode ser acolhido, uma vez que a competência, exclusiva, de legislar em matéria de Direito Tributário é do sujeito ativo da relação tributária, ou seja União, Estados ou Municípios, neste caso, a competência exclusiva é do Poder Público do Estado da Bahia, não cabendo ao contribuinte (sujeito passivo da relação tributária) criar sua própria legislação tributária, muito menos em relação ao aproveitamento do crédito do imposto.

No caso em questão, há a saída do combustível no abastecimento de embarcações do autuado ou a serviço deste. Depois de consumido, esse combustível tem seu crédito aproveitado pelo autuado com a mesma nota fiscal que lhe deu saída. Assim, debita-se no livro de Registro de Saídas e credita-se esse mesmo produto, que já não mais existe, com a mesma nota de saída no livro de Registro de Entradas, fl. 328 e ss, não havendo na legislação qualquer dispositivo que ampare tal procedimento. O citado Manual foi elaborado pela própria Petrobrás, e sua aplicação se restringe àquela empresa, não possuindo o condão de modificar o previsto na legislação tributária baiana.

Quanto ao argumento defensivo em relação ao produto Marine Fuel, o mesmo não foi o único combustível autuado, como se pode ver nos Anexos da infração, fl. 142 e ss. Nenhum deles apresenta registro de retorno livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque, como pode ser visto na amostragem deste livro fiscal acostada pelos autuantes, uma vez que o combustível tendo sido consumido não há possibilidade de retorno ao estoque físico. Por sua vez o sujeito passivo mantém registro de estoque de todos os produtos autuados, como se pode ver na amostragem do livro de Registro da Produção e do Estoque, fl. 332 e ss. Portanto, entendo que foi demonstrada a devolução ficta não amparada pela legislação.

Logo, entendo que a infração 14 restou caracterizada.

Na infração 15 é imputado ao autuado deixar de recolher ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, no exercício de 2006, relativa as saída sem tributação, a título de retorno de industrialização por encomenda, de produto (GLP) que não resultou da industrialização e deu saída, também sem tributação, em quantidade maior que a resultante da industrialização, no caso da nafta conforme demonstrado nos Anexos XV-A, XV-B, XV-C, XV-D e XV-Custo.

A apuração da infração teve início com intimação ao sujeito passivo para apresentação dos percentuais de rendimento quando da industrialização por encomenda de petróleo. Como frisaram os autuantes, o petróleo pode assumir diversas denominações a depender do país fornecedor. No caso em lide, a denominação do fornecedor atribuída ao petróleo foi de condensado.

Atendendo a intimação o sujeito passivo forneceu os produtos e respectivos percentuais resultantes da industrialização do petróleo, fls. 370 e 371 dos autos.

Utilizando os dados fornecidos pela empresa, os autuante apuraram que houve retorno de industrialização de GLP em quantidades superiores às resultantes das aplicações dos percentuais informados pela impugnante. Constataram, ainda, o retorno de NAFTA em quantidades maiores que as quantidades produzidas na industrialização do condensado (petróleo), com base nos dados fornecidos pelo autuado e nas quantidades expressas nas notas fiscais, folhas 374 e seguintes.

Após a autuação, o sujeito passivo apresenta uma nova planilha, com novos percentuais de rendimento quando da industrialização por encomenda de petróleo, sem apresentar nenhuma prova de que os percentuais informados anteriormente aos prepostos fiscais estavam errados, mediante declaração expressa do próprio contribuinte, declaração que embasou toda ação fiscal, razão pela qual não pode ser acolhida os novos percentuais apresentados após a autuação.

Ante ao exposto, entendo que a infração 15 restou caracterizada.

Na infração 16 é imputado ao autuado deixar de recolher o ICMS devido em virtude de saída de produto industrializado para a Zona Franca de Manaus com benefício de isenção de imposto sem a comprovação do internamento por parte da SUFRAMA, relativas ao exercício de 2006, não estando as notas fiscais não

registradas no sistema de internamento da Suframa, demonstrada no Anexo XVI do auto.

Em defesa o autuado argumenta que efetivou o Protocolo de Ingresso de Mercadoria Nacional (PIN 800407206) em 26/05/2006, referente à NF 34202; (PIN 16621706) em 18/07/2006, referente à NF 35692; (PIN 800781006) em 18/08/2006, sendo também constatado, em consulta ao site da "Suframa", em 07/01/2009. Entretanto, reconheceu que tais processos ainda encontram-se aguardando deferimento por parte da Suframa.

O argumento defensivo não é capaz de elidir a autuação, pois cabe ao sujeito passivo comprovar que efetivamente as mercadorias ingressaram na zona franca, sob pena de perder o benefício fiscal condicionado, que se encontra regulamentado nos artigos 29, 597 e 598 do RICMS/97 e no Convênio ICMS 36/97.

O artigo 29 acima citado, estabelece que são isentas do ICMS as operações com produtos industrializados de origem nacional, nas saídas para comercialização ou industrialização na Zona Franca de Manaus, exceto armas, munições, perfumes, fumo, bebidas alcoólicas, automóveis de passageiros e açúcar de cana, observado o seguinte (Convs. ICM 65/88 e 45/89, e Convs. ICMS 25/89, 48/89, 62/89, 80/89, 01/90, 02/90 e 06/90), ficando a isenção condicionada à comprovação da entrada efetiva dos produtos no estabelecimento destinatário. Determina, ainda, o referido artigo, no seu inciso VII, que o contribuinte que pretender efetuar remessa de mercadorias para a Zona Franca de Manaus ou outras áreas da Amazônia com o benefício de que cuida este artigo deverá observar as regras contidas nos arts. 597 e 598.

No mesmo sentido, determina o artigo 598 do citado regulamento baiano, que se observará o disposto no Convênio ICMS 36/97, sem prejuízo de outros controles fiscais previstos ou que venham a ser estabelecidos, no tocante à comprovação do ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas, com a formalização do internamento.

Por sua vez, o Convênio ICMS 36/97, que trata especificamente da lide em questão, dispõe sobre os procedimentos relativos ao ingresso de produtos industrializados de origem nacional nos municípios de Manaus, Rio Preto da Eva e Presidente Figueiredo (AM) com isenção do ICMS, determina que o processo de internamento da mercadoria é composto de 2 (duas) fases distintas:

1^a fase – Ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas e

2^a fase – Formalização do internamento.

De acordo com a cláusula terceira do citado convênio, a constatação do ingresso da mercadoria nas áreas incentivadas far-se-á mediante a realização de sua vistoria pela SUFRAMA e pela SEFAZ/AM, de forma simultânea ou separada.

Portanto, não basta apresentação de papeis, cópia de notas fiscais, de livros fiscais etc.

A legislação específica determina que essa comprovação ocorre, obrigatoriamente, mediante a constatação física da entrada das mercadorias.

Entende a legislação que é fundamental a constatação física, determinando que deve ser realizada, não apenas uma vistoria, mas, que sejam realizadas duas vistorias, por dois órgãos diferentes (SUFRAMA e SEFAZ/AM).

O § 2º da Cláusula quarta do citado convênio, é mais enfático, ao determinar que não constituirá prova do ingresso da mercadoria a aposição de qualquer carimbo, autenticação, visto ou selo de controle pela SUFRAMA ou SEFAZ/AM, nas vias dos documentos apresentados para vistoria.

Logo, entendo que a infração 16 restou caracterizada.

Ante do acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores efetivamente recolhidos".

Respaldado no art. 169, I, "b" do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia; RPAF-BA/1999), o contribuinte interpõe Recurso Voluntário às fls. 694 a 715, no qual inicia aduzindo a tempestividade, sintetizando as ocorrências, reconhecendo a procedência das infrações 10 e 11 e informando ter efetuado o recolhimento respectivo.

No mérito das infrações 1 e 2, com fulcro no princípio da não cumulatividade (art. 152, § 1º da CF/1988), argumenta que os produtos objeto do anexo I do Auto de Infração (corante para óleo diesel, marcador de querosene e marcador de solvente) são insumos indissociáveis do processo fabril e imprescindíveis para a produção e comercialização.

Transcrevendo doutrina, afirma que o art. 152, § 1º da CF/1988 não contém ressalvas ao direito de crédito, não sendo admissível que lei complementar ou ordinária contenha, desestruturando dessa forma o regime jurídico constitucional da não cumulatividade.

A respeito dos materiais objeto das infrações 3 e 4 (carbonato de sódio, hipoclorito de sódio,

cloro, inibidor, fosfato de sódio etc.), remete aos argumentos referentes às infrações 01/02 e diz serem produtos intermediários indispensáveis, utilizados contínua e permanentemente.

No tocante à quinta imputação, fundamentado na Resolução ANP nº 42, de 18/08/2011, bem como na Portaria nº 311, de 27/12/2001, assegura que "*o querosene iluminante, tal como se verifica da ficha de informação de produto químico (FISPO) da PETROBRAS, é sim classificado como combustível*".

Quanto à nafta, alega que estava fora de especificação e que, embora tenha saído como nafta, foi utilizada no reprocessamento de petróleo, perdendo a sua natureza, motivo pelo qual goza da imunidade de que trata o art. 155, X, "b" da CF/1988.

Às fls. 705 a 708, tece considerações a respeito das infrações 06/07, cuja procedência reconhece posteriormente, na manifestação de fls. 912 a 926.

Prossegue sustentando que a oitava infração não deve prevalecer, uma vez que a forma de cálculo adotada pelo Fisco diverge do quanto disposto no art. 81, I do RICMS-BA/1997. Tal dispositivo determina que a redução de base de cálculo resulte em uma carga tributária de 12%. As autoridades autuantes, contudo, partiram dos preços dos produtos e sobre eles fizeram incidir a alíquota de 17%, aplicando posteriormente a redução de 29,4117%, o que resulta em 14,45784% de carga efetiva (planilha de fl. 709).

Apresenta idêntico argumento ao comentar os itens 09 e 12 do Auto de Infração (transferências internas (09) e importações (12) de óleo diesel), mas com os percentuais abaixo especificados.

A finalidade da norma do art. 87, XIX do RICMS-BA/1997 é proporcionar redução de base de cálculo que resulte em uma carga tributária de 15% nas operações com óleo diesel. Todavia, os auditores partiram dos preços do produto e sobre eles fizeram incidir a alíquota de 25%, aplicando posteriormente a redução de 40%, o que resulta em 20% de carga efetiva (infrações 09 e 12; planilha de fl. 710).

Reconhece as infrações 10/11 e pugna pela improcedência da 13ª, pois a metodologia de apuração seria contrária à cláusula 5ª do Convênio ICMS nº 03/1999 e ao art. 5º [8º], § 5º da LC (Lei Complementar) nº 87/1996, transcritos às fls. 711/712. Isso porque o valor do ICMS próprio, de R\$ 10.926.269,44, não teria sido deduzido do montante apurado a título de ICMS-ST.

No que diz respeito à 14ª infração, argumenta que, de acordo com o que determina o manual de aproveitamento de créditos da PETROBRÁS (fl. 712), as notas que acobertam as operações de fornecimento interno são emitidas em nome da própria unidade de negócio que efetua o abastecimento, com o destaque do ICMS e a escrituração nos livros de Registro de Entradas e Saídas, situação que autoriza o uso do crédito.

Quanto à falta de escrituração das operações no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RCPE), assinala que o *marine fuel* é uma mistura dos óleos combustível e diesel, sendo consignado na escrita sob tais rubricas, e não como *marine fuel*.

Requer seja julgada improcedente a infração 15, informando que cada uma das operações fiscalizadas, na verdade, são duas. Primeiramente, outra empresa efetua a remessa para industrialização do assim chamado "*condensado*" (petróleo) para a RLAM (Refinaria Landulfo Alves, na Bahia). As responsabilidades pela importação, movimentação, sobre-estadia, tarifas de dutos e custos de transporte correm por conta desta empresa.

O produto, denominado condensado (petróleo), é então transferido do navio-tanque para a RLAM, sendo tal movimentação de responsabilidade da TRANSPETRO, de Madre de Deus-BA. A quantidade total de condensado argelino considerada no serviço de industrialização será medida no tanque de bordo do navio por firma inspetora, contratada pela empresa responsável pelo suprimento da carga, que arca com os custos de contratação.

O refino do condensado resultará nos percentuais de nafta petroquímica, diesel e GLP indicados

às fls. 713/714: 65,80%, 29,90% e 4,30%, respectivamente. A nafta petroquímica resultante é entregue à encarregada do suprimento da carga por meio de dutos, sendo de sua responsabilidade os custos de armazenamento e transporte. A entrega ocorre de forma gradativa, em até 30 (trinta) dias, e eventuais acertos de volumes ocorrem em até 90 (noventa) dias. A Petrobrás compra da "supridora" o diesel e o GLP.

Ocorre que a Fiscalização não considerou que o retorno do volume de GLP resulta da industrialização do condensado, e que os percentuais acima são uma estimativa, podendo variar, em razão de que pugna pela improcedência.

Em referência à infração 16, argumenta que os processos relativos às notas fiscais de 26/05/2006 (nº 34.202, PIN 8000407206), 18/07/2006 (nº 35.692, PIN 16621706) e 18/08/2006 (PIN 8000781006) estão aguardando deferimento.

Encerra requerendo o provimento do apelo.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 725/726, da lavra do Dr. José Augusto Martins Junior, solicita a realização de diligência pela SAT/COPEC para esclarecer o seguinte: a) como os produtos corante vermelho e marcador de solvente participam do processo de produção de óleo diesel e solvente (infração 02); b) se os produtos descritos nos anexos V e V-custo se enquadram na categoria de combustíveis derivados de petróleo (infração 05); c) se as importações de nafta e petróleo relativas à infração 07 ocorreram na modalidade despacho antecipado; d) se *marine fuel* é uma mistura de óleo diesel e combustível, registrada como óleo diesel e combustível no livro RCPE, e não como *marine fuel* (infração 14); e) se a TRANSPETRO, de Madre de Deus-BA, é responsável pela importação e transferência de cargas em navios-tanque para a RLAM (infração 15).

No dia 25/02/2011, às fls. 730/731, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (CJF) converteu o feito em diligência, com vistas ao esclarecimento das questões acima discriminadas.

Os autuantes prestam informação às fls. 735 a 740, assinalando que o estabelecimento fiscalizado localiza-se no Município de São Francisco do Conde-BA e que marcadores e corantes são adicionados aos produtos já industrializados e acabados (infrações 01/02).

Tecem considerações sobre a infração 05, diferenciando querosene de aviação de querosene iluminante, produtos com classificações fiscais distintas (21701911 e 27101919). Dizem não ser acaso tal diferenciação, pois, enquanto o querosene de aviação, pela função que exerce na propulsão de motores, enquadra-se no conceito de combustível da ANP (Resolução ANP nº 37, de 01/12/2009), o querosene de iluminação destina-se à finalidade correspondente à sua denominação, ou seja, de iluminar. O simples fato de queimar, por si só, conforme alegam, não dá a um produto a natureza de combustível prevista pela Agência Reguladora.

A Resolução ANP nº 42, de 18/08/2011, tomada pelo recorrente a título de marco regulador do querosene iluminante como combustível, é posterior aos fatos geradores e se presta tão somente à segurança do armazenamento de combustíveis e derivados de petróleo, incluindo querosene de iluminação e asfalto (art. 1º), sendo certo que asfalto não é combustível.

A Portaria nº 311, de 27/12/2001, estabelece critérios para importação de petróleo e derivados e não indica querosene de aviação como combustível, mas como derivado de petróleo. *"Para estar regulado como combustível, na forma da ANP, é necessária uma Resolução específica, como a já citada Resolução ANP 37, de 01/12/2009, que estabelece o querosene de aviação como combustível"*.

O fato de a nafta ter sido utilizada para o reprocessamento de petróleo não muda a sua natureza. Tanto isso é verdade que a sua classificação fiscal não se altera.

Em relação à infração 07, pontuam que houve antecipação de apropriação de créditos de importações, com estornos nos meses subsequentes. Tais estornos, que são denúncias espontâneas, ocorreram sem o pagamento dos acréscimos, ora exigidos.

As declarações de importação de números 06-10241839, 06-10241860 e 06-10242100 foram objeto da infração anterior, nº 06, e desta. Isso porque o autuado estornou valores menores do que os antecipados. Exigiu-se o imposto propriamente dito na infração anterior (nº 06), tendo em vista a falta do estorno da diferença, e sobre o montante estornado incidiu apenas o acréscimo moratório legal da sétima imputação.

Registram o seguinte:

"a autuada através do processo 168478/2011-6, colacionado aos autos, e do CD que acompanha a resposta da autuada à intimação dos autuantes tem-se os pareceres da Sefaz à solicitação da autuada de apropriar-se dos créditos no momento do fato gerador, ou seja, no desembaraço. Apesar do pleito a Sefaz concede o direito dos recolhimentos no mês subsequente, mas em relação à apropriação antecipada o parecer se cala. Em momento posterior ao lançamento de ofício e à ocorrência do fato gerador (2009) o Estado da Bahia concede à autuada a possibilidade de recolher o ICMS no dia 09 do mês subsequente à importação dos produtos autuados. O estorno espontâneo praticado pela autuada já demonstra o equívoco destas apropriações antecipadas, apresentando a natureza de confissão".

Relativamente ao 14º item do Auto de Infração, entendem que não há como justificar a apropriação de créditos de combustíveis consumidos em dragas e embarcações de curto alcance. Ocorrem saídas de combustíveis quando dos abastecimentos das embarcações. Após o consumo, são emitidas notas fiscais de saída, lançadas no livro Registro de Saídas, e com essas mesmas notas são efetuados os lançamentos dos créditos, procedimento que não encontra amparo na legislação (vide explicações de fls. 738/739).

Prosseguem consignando que a denominação que o fornecedor deu ao petróleo referente à infração 15 foi de condensado. Os auditores intimaram o fiscalizado para que fornecesse os percentuais resultantes da industrialização do condensado (petróleo) remetido pela BRASKEM e obtiveram a resposta de fls. 370/371. A soma perfaz 100% e a partir dos números indicados apuraram o imposto que entenderam ser devido, pois verificaram retornos de GLP e nafta acima de tais percentuais.

O sujeito passivo se manifesta (fls. 754 a 757) e afirma que o corante e o marcador foram adicionados em obediência às Portarias ANP 310, de 27/12/2001, e 274, de 01/11/2001 (infrações 01/02).

Anexa, em meio magnético, os atos da ANP relativos à infração 05 e, no que diz respeito à infração 07, informa que as importações foram realizadas na modalidade despacho antecipado, amparadas pelo regime especial concernente ao Parecer GECOT/DITRI nº 11.398/2005, que concede a postergação do recolhimento do ICMS importação de bens do ativo imobilizado, uso e consumo, insumos e produtos (exceto nafta) para o dia 09 (nove) do mês subsequente ao do fato gerador, inclusive o imposto por substituição tributária, quando devido, bem como o reconhecimento do direito à apropriação do crédito no momento do fato gerador, ou seja, quando do despacho aduaneiro antecipado, da entrega dos produtos ou da entrada no estabelecimento. O Parecer GECOT/DITRI nº 14.359/2006, de 28/11/2006, incluiu a nafta e convalidou as operações correlatas, retroativamente a janeiro de 2006.

Solicita a concessão do prazo de 30 (trinta) dias para apresentar a documentação referente à infração 14.

Quanto à infração 15, argumenta que as importações de quaisquer produtos são realizadas pela PETROBRÁS, cabendo à TRANSPETRO apenas a prestação dos serviços de armazenagem e transferência.

Ratifica a irresignação concernente à infração 16.

No Parecer de fls. 766/767, a PGE/PROFIS concorda com a tese de que os marcadores e corantes são essenciais à fase final do ciclo de circulação econômica, em face das exigências da Portaria ANP nº 310/2001 (infrações 01/02).

Também entende assistir razão ao autuado no que se refere à controvérsia em torno do querosene

de iluminação (infração 05), pois a CF/1988 não fincou o elemento conceitual combustível como marco determinante para a caracterização da operação imune, abarcando, inclusive, a energia elétrica, não emoldurada na acepção específica de bem utilizado em motores de propulsão.

Conclui ser acertada a concepção do autuante de que a nafta utilizada para reprocessar petróleo não deixa de ser nafta.

No que tange à infração 07, concorda com a Decisão recorrida, pois o valor intempestivamente pago deve se fazer acompanhar dos acréscimos.

Trilha idêntico raciocínio ao da Junta de Julgamento Fiscal (JJF) quanto à infração 14, uma vez que não há nos autos provas dos retornos dos combustíveis utilizados no abastecimento das embarcações.

Na concepção do i. procurador parecerista, melhor sorte não merecem as argumentações atinentes à 15^a imputação, já que, conforme bem demonstrado pela JJF, não restou comprovado pelo recorrente como se chegou aos valores da planilha de fl. 424, valores esses que se mostram em completo descompasso com a informação prestada pela própria empresa, no que se refere aos percentuais de rendimento relativos à industrialização por encomenda de petróleo.

Opina, portanto, pelo provimento parcial.

Em 29/10/2012 (fls. 778/779), a 3^a CJF converteu o feito em diligência para que fiscal estranho ao feito: a) intimasse o contribuinte para apresentar definitivamente os documentos concernentes à infração 14, em relação aos quais foi solicitado o prazo de 30 (trinta) dias para entrega; b) verificasse se os documentos presentes nos autos comprovam os argumentos concernentes às infrações 01, 02, 05, 07, 14 e 15; c) elaborasse novos demonstrativos, caso necessário.

O sujeito passivo colaciona Termo de Confissão de Dívida à fl. 783 e Manifestação às fls. 786 a 789, à qual junta excertos de resoluções da ANP e laudo técnico (infrações 01/02), documentos sobre a origem da nafta de reprocessamento (infração 05), mídia em CD com o livro RCPE de óleo diesel e combustível (infração 14), notas de saída e demonstrativo sobre as entradas de "petróleo mistura" ou "condensado argelino" (infração 15) e comprovantes de internamento da SUFRAMA (infração 16).

Às fls. 855 a 864, o auditor fiscal da SAT/COPEC Cláudio Meireles Mattos apresenta informação, datada de 22/07/2014, na qual, com exceção referente às infrações 15/16, que afirma serem improcedentes, apenas reproduz as acusações e as alegações defensivas e recursais, com a descrição dos elementos juntados aos autos pelos autuantes e autuado.

Assinala que a sociedade empresária foi instada a apresentar documentação, consoante solicitação da CJF, e que no dia 10/12/2013 formalizou desistência parcial (fls. 782 a 785).

Em relação à infração 15, conclui que a planilha constante da mídia em CD de fl. 854, bem como os documentos de fls. 842 a 851, comprovam que não houve retorno a maior de nafta e GLP.

Em virtude da juntada dos comprovantes da SUFRAMA (fls. 934 a 936) afirma ser igualmente improcedente a infração 16.

O contribuinte se manifesta às fls. 868 a 880 e reclama do fato de o diligente, apesar da juntada da documentação, não ter emitido Parecer, limitando-se a transcrever o entendimento da Fiscalização.

No que tange à específica questão da infração 05, asseverando que o auditor estranho ao feito não se desincumbiu do seu encargo, solicita a realização de perícia, já que o citado servidor disse não ser possível relacionar as descargas ocorridas no terminal TEMADRE com os demais documentos apresentados:

"a Análise de Estadia indica que os Produtos foram descarregados no Temadre, mas não há como o diligente relacionar esse documento com os relatórios de sistemas corporativos. Em meu entendimento, salvo melhor juízo, não há provas robustas do alegado pela defesa" [palavras do diligente, conforme transcrição de fl. 812].

Não nega que o *marine gasoil* tenha sido consumido nas embarcações. Ao contrário, registra tal ocorrência e alega que há direito à apropriação do crédito, de acordo com a CF/1988 e com a LC nº 87/1996, ainda que com base em notas fiscais de saída.

Quanto à infração 15, destaca a juntada de demonstrativo que relaciona as entradas de "petróleo mistura" (condensado argelino) com as respectivas saídas de GLP, nafta e óleo diesel, com "*pequena diferença*" de volume atinente ao óleo diesel. Segundo afirma, os percentuais corretos são de 3,46% para GLP, 16,3% para nafta e 65,94% para nafta petroquímica (fl. 875, *in fine*).

Concorda com a opinião do diligente de que as infrações 15/16 são improcedentes.

Às fls. 879/880 foi colacionada petição de recolhimento parcial.

No Parecer e no despacho de fls. 885 a 887, a PGE/PROFIS reitera o posicionamento anteriormente externado.

Ratificando o que havia dito nos atos processuais anteriores, o sujeito passivo volta a se manifestar às fls. 912 a 926, solicitando a realização de perícia, por entender que a diligência não foi conclusiva no que concerne às infrações 01 a 05 e 14.

Reitera, relativamente à infração 05, que, muito embora tenha apresentado documentos comprovantes de que a "*nafta de reprocessamento*" enviada pela REMAN para a RLAM foi descarregada no tanque de petróleo do TEMADRE, e não naquele destinado à comercialização, sendo objeto de transferência da RLAM para a REMAN (Nota Fiscal nº 36.742-3), o fiscal diligente limitou-se a concluir que não há provas robustas do alegado (fl. 913).

O PAF foi convertido em diligência pela 1ª CJF (fls. 929/930), com solicitação à SAT/COPEC, relativa à infração 16, de que se indicasse quais são os documentos dos autos que comprovam o internamento na SUFRAMA, e de que o contribuinte fosse intimado para a respectiva apresentação, se necessário.

À fl. 933, o auditor responsável pela diligência anterior indica as Declarações de Ingresso de fls. 934 a 936.

O recorrente se manifesta à fl. 941. Requer a homologação dos valores recolhidos e reitera as argumentações anteriormente apresentadas.

Tendo em vista o Incidente de Uniformização nº 2016.1695060, a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), no dia 23/03/2017 (fl. 952), converteu o feito em diligência à PGE/PROFIS, com solicitação de Parecer jurídico sobre se há incidência do ICMS nas transferências internas referentes às imputações 08 a 10.

A Procuradoria do Estado, por meio do i. procurador Dr. José Augusto Martins Junior, às fls. 957 a 961, transcreve Decisão do STJ em sede de Recurso Especial Repetitivo (Resp nº 1.125.133-SP), na qual restou consignado que aquele Tribunal Superior - ao editar a Súmula nº 166 -, não o fez sob o prisma da repercussão financeira das transferências interestaduais entre os membros da Federação.

O tema foi reapreciado no Resp nº 1.109.298-RS, que reabriu a discussão, tratando especificamente da fixação da base de cálculo nas "*operações efetuadas por um mesmo titular, por intermédio da fábrica e respectivo centro de distribuição, ambos situados em São Paulo e a filial localizada no Rio Grande do Sul*".

Ao aplicar a regra do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996 nas hipóteses em que há transferências interestaduais entre estabelecimentos de idêntica titularidade, o STJ acabou por vulnerar o entendimento até então tido como pacífico a respeito da inocorrência do fato gerador quando a circulação é meramente física, independentemente de o deslocamento se verificar dentro do território de um determinado estado ou entre em territórios de estados distintos.

Fundamentada no princípio da eficiência na Administração Pública, diante dos efeitos do Acórdão atinente ao Resp nº 1.109.298-RS, a PGE/PROFIS achou por bem adotar medidas

acautelatórias, voltadas a evitar sucumbências judiciais desnecessárias, tendo em vista a existência de jurisprudência consolidada sobre, ao menos, uma das hipóteses referidas (transferências internas), da qual não decorre qualquer repercussão financeira entre entidades federativas.

Com essas observações e considerando o fato de que situações como as presentes (transferências internas) se enquadram perfeitamente no arrazoado que ensejou a edição da Súmula nº 166 do STJ, conclui (a PGE/PROFIS) que o princípio da autonomia dos estabelecimentos deve ser flexibilizado para conferir primazia ao conceito de circulação jurídica e para que não se leve adiante a cobrança do imposto nas infrações 08 a 10.

VOTO

As infrações 01/02 cuidam, respectivamente, do lançamento do crédito indevido e das diferenças de alíquotas nas aquisições interestaduais de marcadores e corantes adicionados a combustíveis, tidos pela Fiscalização como materiais de uso e consumo e pelo recorrente como insumos indissociáveis do processo fabril, imprescindíveis para a produção e comercialização.

O art. 93, § 1º, I do RICMS-BA/1997 estatui que a utilização do crédito relativo às aquisições de mercadorias, matérias primas, produtos intermediários e materiais de embalagem condiciona-se a que os bens adquiridos estejam vinculados à comercialização, industrialização, produção, geração ou extração, sejam consumidos no processo e integrem os produtos finais na condição de elementos indispensáveis.

Nesse sentido, regra geral, excetuando-se as situações nas quais a razoabilidade requer que tal raciocínio seja mitigado (como na indústria de mineração), deve ser observado o critério segundo o qual - para que o crédito seja adotado - , é necessário o preenchimento de todos os citados requisitos regulamentares.

Isso não ocorre com marcadores e corantes (corante vermelho para óleo diesel, marcador de querosene FR e marcador de solvente FR), porquanto adicionados aos produtos acabados, ou seja, após o encerramento da fase de industrialização.

Ademais, como bem observado pela JJF e reconhecido pelo recorrente, apenas parte do óleo diesel sofre adição de corante vermelho.

"Uma parte é vendida para ser comercializado nos grandes centros, sem qualquer adição do corante vermelho. Apenas, na parcela que é comercializada nos centros menores é que adiciona o referido corante".

Questões relativas à alegada antinomia com as leis federais e à constitucionalidade da legislação estadual, que, segundo o autuado, não deve contrariar a LC (Lei Complementar) nº 87/1996 e a sistemática da não cumulatividade prevista na CF/1988, não podem ser apreciadas por este órgão, a teor do art. 167, I e III do RPAF-BA/1999.

As infrações 03/04 também cuidam do lançamento do crédito indevido e das diferenças de alíquotas (DIFAL) nas aquisições interestaduais. Diferem das duas primeiras porque as operações são relativas às entradas de produtos para tratamento de água de caldeira, refrigeração e efluentes (carbonato de sódio, hipoclorito de sódio, cloro, inibidor, fosfato de sódio etc.).

Tais bens são classificados como de uso e consumo, já que não são consumidos no processo produtivo, não entram em contato com a corrente principal de industrialização dos produtos finais e não os integram na condição de elementos indispensáveis. As compras não ensejam direito à apropriação do crédito e constituem fatos geradores da DIFAL (diferença de alíquotas).

Na infração 05 - cujos demonstrativos foram juntados pelos auditores às fls. 93 a 96 -, o contribuinte é acusado da falta de recolhimento do ICMS, em função de ter praticado operações interestaduais tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas.

Trata-se de derivados de petróleo não amparados por não incidência, os quais, segundo a

Fiscalização, não são combustíveis ou lubrificantes (querosene iluminante e nafta).

Considero importante ter em mente o motivo que levou o legislador constitucional a desonerar apenas na origem, com o instituto da não incidência, as operações interestaduais com petróleo, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e lubrificantes, qual seja, o de incentivar o Estado de consumo, como forma de efetivar a repartição tributária.

"Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: (...) §2º – 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".

Isto não significa hipótese de inexigibilidade do imposto, mas apenas alteração do sujeito ativo a quem será devido e recolhido, que passará do Estado produtor para o Estado consumidor. A não incidência do ICMS está adstrita ao Estado de origem, não abrangendo, portanto, o de destino, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam tais produtos (petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica), desde a produção até o consumo.

"Art. 155. (...) § 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á seguinte: I – nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo".

O escopo da norma constitucional, como já disse, foi o de promover a repartição tributária nas operações com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica, utilizados na produção de força, calor ou na iluminação, desde que tenham a propriedade de se consumir por combustão.

Em relação à nafta, pronta para consumo ou contaminada (necessitando de reprocessamento), não deixa de ser nafta, não sendo possível cogitar sua transformação em petróleo, como quer o contribuinte, tão somente por se encontrar impura.

Acompanho o Parecer da Procuradoria do Estado de fls. 766/767, no que se refere ao querosene de iluminação (infração 05), pois, de fato, a CF/1988 não fincou de forma exclusiva o elemento conceitual combustível como marco determinante para a caracterização da operação supostamente imune, tendo abarcado inclusive energia elétrica, não emoldurada, pelo menos naquela época, na acepção específica de bem utilizado em motores de propulsão.

Com a alteração do demonstrativo de fls. 94/95, remanescem na infração 05 apenas as ocorrências de nafta para reprocessamento, relativas aos meses de março de 2006 (R\$ 1.972,19) e outubro de 2006 (R\$ 19.883,56), no total de R\$ 21.855,75.

A 6ª infração resulta de utilização indevida do crédito relativo às aquisições no exterior ocorridas em datas posteriores às das apropriações. Trata-se de créditos de importação utilizados antes dos recolhimentos dos respectivos valores de ICMS (aquisições no exterior de nafta, petróleo e derivados). Já a infração 07 decorre da antecipação da apropriação de créditos de importações, com estornos nos meses subsequentes. Tais estornos, tidos pelos auditores como denúncias espontâneas, ocorreram sem o pagamento dos acréscimos.

As declarações de importação de números 06-10241839, 06-10241860 e 06-10242100 foram objeto das infrações 06/07. Isso porque o autuado estornou valores menores do que os antecipados. Exigiu-se o imposto propriamente dito na infração nº 06, tendo em vista a falta do estorno da diferença, e sobre o montante estornado incidiu apenas o acréscimo moratório legal da sétima imputação.

Por meio do Processo nº 168478/2011-6, o recorrente pleiteou o direito de apropriação do crédito no momento da ocorrência fato gerador, ou seja, no desembarço. Apesar do pleito, esta Secretaria da Fazenda somente concedeu o direito ao recolhimento no mês subsequente. Em relação à apropriação antecipada, não se pronunciou.

O contribuinte se manifestou às fls. 754 a 757 e asseverou que o Parecer GECOT/DITRI nº 14.359/2006, de 28/11/2006, incluiu a nafta e convalidou as operações correlatas retroativamente a janeiro de 2006. Todavia, em momento algum lhe foi concedido, neste ou em qualquer outro

procedimento administrativo, o direito de se apropriar de créditos do ICMS-importação atinentes a valores não recolhidos. O Regime Especial cuida da postergação da data do recolhimento, e não do lançamento antecipado do crédito.

Além disso, a procedência das infrações 06/07 foi reconhecida na manifestação de fls. 912 a 926.

As infrações 08 a 10 foram objeto de consulta jurídica à PGE/PROFIS, que opinou pela IMPROCEDÊNCIA, em virtude de serem relativas a transferências internas:

Tendo em vista o Incidente de Uniformização nº 2016.1695060, a 1ª CJF (Câmara de Julgamento Fiscal), no dia 23/03/2017 (fl. 952), converteu o feito em diligência à PGE/PROFIS, com solicitação de Parecer jurídico sobre se há incidência do ICMS nas transferências internas referentes às imputações 08 a 10.

A Procuradoria do Estado, por meio do i. procurador Dr. José Augusto Martins Junior, às fls. 957 a 961, transcreve Decisão do STJ em sede de Recurso Especial Repetitivo (Resp nº 1.125.133-SP), na qual restou consignado que aquele Tribunal Superior - ao editar a Súmula nº 166 -, não o fez sob o prisma da repercussão financeira das transferências interestaduais entre os membros da Federação.

O tema foi reapreciado no Resp nº 1.109.298-RS, que reabriu a discussão, tratando especificamente da fixação da base de cálculo nas "operações efetuadas por um mesmo titular, por intermédio da fábrica e respectivo centro de distribuição, ambos situados em São Paulo e a filial localizada no Rio Grande do Sul".

Ao aplicar a regra do art. 13, § 4º, II da LC nº 87/1996 nas hipóteses em que há transferências interestaduais entre estabelecimentos de idêntica titularidade, o STJ acabou por vulnerar o entendimento até então tido como pacífico a respeito da inocorrência do fato gerador quando a circulação é meramente física, independentemente de o deslocamento se verificar dentro do território de um determinado estado ou entre em territórios de estados distintos.

Fundamentada no princípio da eficiência na Administração Pública, diante dos efeitos do Acórdão atinente ao Resp nº 1.109.298-RS, a PGE/PROFIS achou por bem adotar medidas acautelatórias, voltadas a evitar sucumbências judiciais desnecessárias, tendo em vista a existência de jurisprudência consolidada sobre, ao menos, uma das hipóteses referidas (transferências internas), da qual não decorre qualquer repercussão financeira entre entidades federativas.

Com essas observações e considerando o fato de que situações como as presentes (transferências internas) se enquadram perfeitamente no arrazoado que ensejou a edição da Súmula nº 166 do STJ, conclui (a PGE/PROFIS) que o princípio da autonomia dos estabelecimentos deve ser flexibilizado para conferir primazia ao conceito de circulação jurídica e para que não se leve adiante a cobrança do imposto na infrações 08 a 10.

Alinho-me com o posicionamento da Procuradoria do Estado no que concerne à Improcedência das infrações 08 a 10. Entretanto, como o mérito de algumas delas (08/09) é semelhante ao da 12ª, efetuarei a análise para melhor compreensão.

A 8ª imputação acusa o recorrente de recolhimento a menor, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo nas saídas regularmente escrituradas (transferências internas de GLP).

No Recurso, foi dito que o método de cálculo da Fiscalização diverge da norma do art. 81, I do RICMS-BA/1997.

O art. 81, I permite redução de base de cálculo das operações com os combustíveis que discrimina, de forma que se chegue a uma carga tributária efetiva de 12%, calculando-se a redução em 29,4117%.

Por conseguinte, o comando regulamentar trata da redução da base de cálculo em 29,4117% sem minoração de alíquota. A alíquota deve ser 17%.

A sociedade empresária, na sua planilha comparativa, aplica a alíquota de 12% sobre a base de cálculo, mas o legislador manteve a alíquota em 17% (art. 50, I, “a” do RICMS-BA/1997), reduzindo apenas a base de cálculo. O ICMS compõe sua própria base de tributação. Na forma de apuração do recorrente, divide-se a base por 0,88, que corresponde à alíquota de 12%, quando o certo seria a divisão por 0,83, uma vez que a alíquota da operação é 17%.

Idêntica a situação das infrações 09 e 12, conforme muito bem anotaram os julgadores de primeira instância, decidindo de forma acertada:

"Assim, como na infração anterior, o sujeito passivo nega o cometimento da infração alegando que a forma de cálculo aplicada pela fiscalização diverge do estabelecimento no Art. 87, XIX do RICMS/BA, tendo apresentado planilha comparativa dos cálculos elaborados pela empresa para confrontar com os cálculos elaborados pelo fisco, conforme abaixo: (...).

Analizando a questão, observo que o benefício fiscal constante no Art. 87, inciso XIX, possibilita a redução da base de cálculo das operações internas com óleo diesel em 40%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15%.

Portanto, o benefício fiscal em questão trata da redução da base de cálculo em 40%, e efetivamente não houve redução de alíquota, a alíquota aplicada sobre a operação é de 25%.

Neste prisma, analisando a planilha comparativa elaborada pelo sujeito passivo, observo que assiste razão aos autuantes, uma vez que o contribuinte aplicou alíquota de 15% na formação da base de cálculo, quando deveria fazê-lo com alíquota de 25%, uma vez que ao conceder o benefício fiscal, o legislador manteve a alíquota em 25%, reduzindo apenas a base de cálculo, art. 51, II, "e" do RICMS/BA. Como o ICMS compõe sua própria base de cálculo, a forma de apuração do autuado a faz dividir o valor contábil por 0,85, que corresponde a alíquota de 15%, quando o certo seria a divisão por 0,75, uma vez que a alíquota da operação é 25%.

Logo, a infração 09 restou caracterizada".

(...).

"Na infração 12 é imputado ao autuado recolhimento a menos de ICMS em decorrência de erro na apuração dos valores do imposto, no exercício de 2006, relativo as operações de importação, em decorrência de erro na determinação da base de cálculo, demonstrada no Anexo XII.

Em sua defesa o sujeito passivo aduz que devido à identidade da situação fática enfrentada (já que a operação a que se refere à importação de óleo diesel), o raciocínio é o mesmo utilizado para efetuar o cálculo descrito na infração nº 09. Aqui, apenas a diferença é que cuida-se da operação de importação, sendo, contudo, iguais os fundamentos, razão pela qual se conclui pela improcedência da presente infração.

Na mesma forma que fundamentei o meu posicionamento em relação à procedência da infração, reitero que o benefício fiscal constante no Art. 87, inciso XIX, possibilita a redução da base de cálculo das operações internas com óleo diesel em 40%, de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15%. Assim, uma vez que o contribuinte aplicou alíquota de 15% na formação da base de cálculo, quando deveria fazê-lo com alíquota de 25%, ao conceder o benefício fiscal, o legislador manteve a alíquota em 25%, reduzindo apenas a base de cálculo, art. 51, II, "e" do RICMS/BA. Como o ICMS compõe sua própria base de cálculo, a forma de apuração do autuado a faz dividir o valor contábil por 0,85, que corresponde a alíquota de 15%, quando o certo seria a divisão por 0,75, uma vez que a alíquota da operação é 25%.

Logo, entendo que a infração 12 é procedente".

As infrações 10 (julgada improcedente) e 11 foram reconhecidas pelo fiscalizado.

A infração 13 resulta de retenção e recolhimento a menor, na qualidade de sujeito passivo por substituição, do ICMS relativo às operações internas subsequentes nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes deste Estado (no exercício de 2006).

De acordo com a sociedade empresária, há erro na apuração da base de cálculo, pois o Fisco não teria deduzido o valor do ICMS próprio no valor do ICMS-ST.

Não tem razão o sujeito passivo, uma vez que foi dele o cometimento de erro na apuração da base de cálculo, a exemplo do que houve na infração 12. Tal equívoco repercute nos cálculos do ICMS normal e do ICMS-ST. O contribuinte, ao errar na apuração de uma parcela, também errou no cômputo da outra. Utilizou metodologia não prevista na legislação ao inserir o imposto na sua própria base (divisão por valor maior do que o legalmente previsto).

A infração 14 trata da utilização indevida de crédito, em virtude de a mercadoria não ter ingressado ou do serviço não ter sido prestado. Segundo os auditores, trata-se de "notas fiscais de devolução ficta de mercadoria utilizada nas embarcações do contribuinte, no transporte de produtos no mercado interno. Na saída essas mercadorias são tributadas (CFOP 5949). Em seguida essa mesma nota fiscal tem seu crédito apropriado sob o CFOP 1949. As n. fiscais de entrada não têm as quantidades nelas descritas registradas no livro de Registro de Controle da Produção e do Estoque".

Com base no seu MANUAL DE APROVEITAMENTO DE CRÉDITOS, o recorrente alega que a

imputação não procede. Em relação à falta de lançamento das notas fiscais de entrada no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RCPE), sustenta que o *marine fuel* é uma mistura dos óleos combustível e diesel, ali consignado sob as rubricas óleo combustível e óleo diesel, e não *marine fuel*.

Alinho-me com o posicionamento da JJF de que a competência legislativa plena é do Ente Tributante, não cabendo ao particular (sujeito passivo) criar sua própria legislação por meio de manuais, inclusive no que pertine ao aproveitamento de créditos.

Na situação em apreço, foram constatadas saídas de combustíveis para abastecimentos de embarcações pertencentes ao fiscalizado ou a serviço dele. Depois de consumido, o combustível teve o crédito aproveitado, com a mesma nota fiscal que lhe deu saída.

Com isso, a empresa lança débito no livro Registro de Saídas e crédito referente ao mesmo produto, que já não mais existe, com a mesma nota de saída, no livro Registro de Entradas. Não há na legislação do ICMS qualquer dispositivo que ampare tal procedimento.

O *marine fuel* não foi o único combustível auditado. Como se percebe no documento de fl. 142 e seguintes.

Além disso, não se tem notícias de eventuais retornos dos produtos.

A 15^a infração acusa o recorrente de falta de recolhimento, em razão da prática de operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas. Está dito que o autuado "*deu saída sem tributação, a título de retorno de industrialização por encomenda, de produto (GLP) que não resultou da industrialização e deu saída, também sem tributação, em quantidade maior do que a resultante da industrialização, no caso da nafta conforme demonstrado nos Anexos (...)*".

Em sede de segunda instância, foram solicitados esclarecimentos à repartição fiscal de origem (SAT/COPEC).

A planilha constante da mídia em CD de fl. 854, bem como os documentos de fls. 842 a 851, lastreados na relação insumos versus produtos de fl. 424, conduziram o preposto do referido órgão à conclusão de que não houve retorno a maior de nafta e GLP (vide informação de fls. 863/864).

Quando da elaboração dos trabalhos de auditoria, foi apresentada a relação insumos (petróleo) versus produtos de fls. 370/371, da qual constam os percentuais de 16,3% de nafta petroquímica, 2,4% de querosene, 31,6% de diesel, 1,2% de destilado neutro leve, 1,3% de destilado neutro médio, 3,7% de resíduo atmosférico, 18,2% de gasóleo e 25% de resíduo de vácuo.

O demonstrativo fiscal foi elaborado com base em tais percentuais, mas o documento de fl. 424, juntado posteriormente e acolhido pelo órgão especializado da Secretaria da Fazenda da Bahia em petróleo e combustíveis (SAT/COPEC), na pessoa do i. auditor estranho ao feito, juntamente com a mídia em CD de fl. 854 e os documentos de fls. 842 a 851, explicitaram as frações de 65,80% de nafta petroquímica, 29,90% de diesel e 4,30% de GLP.

Demonstrada, por conseguinte, a improcedência da infração 15.

A partir dos documentos de fls. 934 a 936 (Declarações de Ingresso da SUFRAMA), o sobredito servidor fiscal da SAT/COPEC opinou pela improcedência da infração 16.

Acolhendo a informação de fls. 855 a 864, prestada por auditor lotado na SAT/COPEC, julgo Improcedente a infração 16.

Com supedâneo no art. 147, I, "a" do RPAF-BA/1999, indefiro o pleito de perícia. Todos os elementos necessários para formar a convicção dos membros desta Câmara estão presentes nos autos.

Modificada a Decisão recorrida.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, com o julgamento

pela Procedência Parcial da infração 5, Improcedência das infrações 8 a 10, 15 e 16, com a homologação dos valores recolhidos.

VOTO DIVERGENTE

Em que pese a bem argumentada decisão do i. Relator, divirjo do posicionamento adotado nas infrações 01, 02, 03, 04, 05 e 14 pelos fundamentos abaixo expostos:

No pertinente às infrações 01 e 02, as quais tratam de crédito indevido e diferencial de alíquotas, infrações intimamente ligadas, entendeu o Relator que os produtos: corante para óleo diesel, marcador de querosene e marcador de solvente são materiais de uso e consumo da recorrente.

Mesmo entendimento teve em relação às infrações 03 e 04, que versam sobre a mesma matéria, alterando os produtos autuados, que foram: carbonato de sódio, hipoclorito de sódio, cloro, inibidor, fosfato de sódio etc.

No pertinente ao corante vermelho para óleo diesel e marcador de solvente, a PGE/PROFIS (fls. 766/767), após conversão do feito em diligência, reconheceu que os marcadores e corantes são essenciais à fase final do ciclo de circulação econômica, em face das exigências da Portaria ANP nº 310/2001 (infrações 01/02).

Concordo com o posicionamento externado pela PGE/PROFIS quanto à aceitação do crédito referente aos precipitados produtos.

Ademais, no pertinente aos outros produtos autuados, restou comprovado pelas alegações e documentos apresentados pela recorrente, que são materiais indispensáveis para a atividade fim que a recorrente desempenha, já que são vinculados ao processo produtivo, sendo indiscutível serem produtos intermediários, essenciais para o processo produtivo da empresa, fazendo jus ao crédito tributário.

Assim, entendo pela Improcedência das infrações 01, 02, 03 e 04.

Quanto à infração 05, o querosene iluminante foi acatado pelo Relator, não sendo matéria de discordância. Todavia, em relação à nafta utilizada para o reprocessamento, discordo de sua manutenção no Auto de Infração.

Como bem apresentado pelo Contribuinte, a nafta para reprocessamento de petróleo só tem essa finalidade e, assim sendo, ela não possui outra especificação.

Ademais, a empresa apresentou notas fiscais, comprovando tratar-se de nafta para reprocessamento de petróleo.

A própria PGE auferiu que a “nafta para reprocessamento”, enviada pela REMAN para a RLAM, foi descarregada no tanque de petróleo do TEMADRE, e não naquele destinado à comercialização, sendo objeto de transferência da RLAM para a REMAN (Nota Fiscal nº 36.742-3). Ademais, o fiscal diligente limitou-se a concluir que não há provas robustas do alegado (fl. 913).

Ora, conforme os documentos apresentados, resta caracterizada Improcedente a infração 05.

Quanto à infração 14, esta trata de uso indevido de crédito de mercadoria em virtude de a mercadoria não ter ingressado ou do serviço não ter sido prestado. A matéria gira em torno do “produto” *marine fuel*.

Demonstrou o recorrente que a *marine fuel* trata-se de uma mistura dos óleos combustível e diesel, sendo consignado na escrita sob tais rubricas, por isso não há lançamento das notas fiscais de entrada no livro Registro de Controle da Produção e do Estoque (RCPE) da *marine fuel*.

Discordo do posicionamento do Relator, uma vez que demonstrou o recorrente que da *marine fuel* era utilizada no transporte de outros produtos da Contribuinte. Inclusive, quanto ao

afretamento de outros navios para a realização do transporte, era sua obrigação fazer o abastecimento do mesmo.

Assim, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298937.0001/08-7, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$31.125.654,17**, acrescido das multas de 60% sobre R\$7.739.941,12 e 150% sobre R\$23.385.713,05, previstas no art. 42, incisos II, alíneas “a”, “e”, “f”, V, “b” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$37.071.257,20**, prevista no inciso VI, da mesma Lei e artigo citados (infração 6), com os acréscimos moratórios incidentes sobre o recolhimento intempestivo do imposto no valor de **R\$475.835,52** (infração 7), previstos no inciso VIII, também do mesmo artigo e Lei já citados, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores recolhidos.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros: Eduardo Ramos de Santana, Ildemar José Landin e Rubens Bezerra Soares.

VOTO DIVERGENTE – Conselheiros(as): Laís de Carvalho Silva, Valnei Sousa Freire e Edvaldo Almeida dos Santos.

Sala das Sessões do CONSEF 06 de dezembro de 2017.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

PAULO DANILLO REIS LOPES – RELATOR

LAÍS DE CARVALHO SILVA - VOTO DIVERGENTE

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PGE/PROFIS