

**PROCESSO** - A. I. N° 299904.0001/17-0  
**RECORRENTE** - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0063-05/18  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET: 08/11/2018

**2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO CJF N° 0303-12/18**

**EMENTA: ICMS.** 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. a) BENS PARA O ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. Os equipamentos industriais se encontram descritos no Anexo I do Convênio 52/91, dentre os quais não há previsão de redução da base de cálculo para a NCM 7419.99.90. Decisão mantida. b) MATERIAIS DE USO/CONSUMO. A informação fiscal prestada pelos Autuantes deixou claro a que notas fiscais se referem o montante residual que está sendo cobrado. Rejeitado o pedido de nulidade. Decisão mantida. 2. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NESTE REGIME (COMBUSTÍVEIS). PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. a) “MARINE GASOIL”. b) “MARINE FUEL”. Não há distinção entre o regime de tributação do óleo diesel rodoviário e o marítimo, preconizado na legislação estadual, que incluiu o óleo diesel (NCM/SH 2710.19.21) e o (NCM/SH 2710.19.21), de forma geral, na sistemática da substituição tributária, e por tal razão, o tratamento tributário a ser dado a estes produtos deve ser o mesmo do óleo diesel, por ser uma espécie deste. Infrações caracterizadas. c) “ÓLEO DIESEL”. A ausência de qualquer referência à NF de venda, por parte da distribuidora, inviabiliza o reconhecimento do benefício fiscal. Decisão mantida. Não acolhida a arguição preliminar. Indeferido o pedido de diligência. Mantida as multas aplicadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Cuidam os presentes autos de Recurso Voluntário interposto pela autuada em razão do Acórdão 5<sup>a</sup> JJF N° 0063-05/18, que julgou procedente em parte o Auto de Infração n° 299904.0001/17-0, lavrado em 06/12/2017, para exigir ICMS no valor histórico de R\$89.740,39, relativos às infrações descritas abaixo, somente naquilo que se reporta ao objeto do presente recurso.

*INFRAÇÃO 1. 06.01.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento. Conforme demonstrativo “Anexo A” e notas Fiscais Eletrônicas. Valor R\$16.680,61, para ocorrências dos meses de janeiro a junho, agosto, setembro a dezembro de 2015.*

...  
*INFRAÇÃO 3 – 06.02.01. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao consumo do estabelecimento. Conforme demonstrativo “Anexo C” e notas fiscais eletrônicas, no total de R\$4.523,95, para fatos ocorridos entre janeiro a dezembro de 2015.*

**INFRAÇÃO 5. 07.10.02.** Procedeu a retenção a menor 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, relativo à ST de “Marine Fuel”, conforme demonstrativo “Anexo E” e Notas Fiscais Eletrônicas, totalizando R\$16.600,20, nos meses de janeiro, novembro e dezembro de 2014, janeiro a abril e outubro de 2015.

**INFRAÇÃO 6. 07.10.02.** Procedeu a retenção a menor 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. Referente a ST de “Marine Gasoil”, conforme demonstrativo “Anexo F” e Nota Fiscal Eletrônica, no valor de R\$280,00, na ocorrência do mês de janeiro de 2015.

**INFRAÇÃO 7. 07.10.02.** Procedeu a retenção a menor 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, referente a ST de Óleo Diesel, conforme demonstrativo “Anexo G” e Notas Fiscais Eletrônicas, em outubro e novembro de 2015, totalizando R\$35.997,55.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF) apreciou a lide no dia 05/04/2018 (fls. 205 a 227) e decidiu pela Procedência, por unanimidade. O acórdão foi fundamentado nos seguintes termos:

**“VOTO**

*O lançamento constitui-se em sete infrações arroladas pela fiscalização, todas elas objeto de impugnação, ainda que parcial por parte da empresa autuada.*

*O Auto de Infração atende aos requisitos legais, estando presentes todos os pressupostos exigidos na norma para a sua validade.*

*Observo que a empresa autuada tomou conhecimento do mesmo e pode exercer de forma plena o seu direito de defesa, diante do fato de que lhes foram entregues os demonstrativos que embasaram a fiscalização, bem como os demais documentos e elementos que possibilitassem a instalação do contencioso.*

*Em relação à preliminar aventada, esclareço que a ação fiscal foi realizada, daí resultando a constatação de algumas infrações à legislação tributária, o que motivou a lavratura do Auto de Infração, com sete infrações, as quais, basicamente são duas: falta de recolhimento do diferencial de alíquotas em aquisições interestaduais de bens destinados ao ativo fixo (infrações 1 e 2), consumo do estabelecimento (infrações 3 e 4), e retenção e recolhimento a menor do imposto devido por substituição tributária, em operações internas dos produtos “Marine Fuel” (infração 5), “Marine Gas Oil” (infração 6), e Óleo Diesel (infração 7).*

*Tal sistemática, ao meu entender, em nenhum momento veio a se constituir em qualquer empecilho para o pleno exercício da defesa do sujeito passivo, ao contrário, facilitou ao desdobrar operações e produtos objeto da autuação.*

*Ademais, a lavratura do Auto de Infração observou o disposto no artigo 38 do RPAF/99, o qual determina que “o Auto de Infração será lavrado para exigência de crédito tributário de valor igual ou superior a R\$ 39.720,00 (trinta e nove mil setecentos e vinte reais), sempre que for constatada infração à legislação tributária, quer se trate de descumprimento de obrigação principal, quer de obrigação acessória”, não sendo o caso de desdobramento do mesmo em vários lançamentos, nos termos do artigo 40 do mesmo RPAF/99, pelas já expostas razões acima.*

*Ademais a defesa apresentada atacou a integralidade do lançamento, apontando inclusive equívocos, além de reconhecer parcelas devidas, o que demonstra de forma cabal ter a empresa autuada exercido sem qualquer impedimento o direito de ampla defesa.*

*Da mesma maneira não posso acolher o entendimento defensivo de que o prazo de sessenta dias para interposição de defesa seria contado por infração, uma vez que a disposição do artigo 123 do multicitado RPAF/99 é no seguinte sentido: “É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração no prazo de sessenta dias, contados da data da intimação”.*

*Ou seja: o prazo de defesa é para o Auto de Infração, sem qualquer ressalva quanto ao número de infrações que ele contenha o que fragiliza a argumentação defensiva, uma vez que deve ser aplicada a norma regulatória da matéria, o que se faz neste momento, razões pelas quais não acolho as preliminares suscitadas, frente ao pleno e irrestrito exercício do direito de defesa, bem como do contencioso.*

*No mérito, para a infração 1, embora a empresa tenha reconhecido parte do lançamento, ainda assim remanesceu uma parcela do valor do lançamento a ela correspondente.*

*A defesa se estriba na Cláusula quinta do Convênio ICMS 52/91, para a exclusão de notas fiscais, a qual assim determina:*

*“Cláusula quinta. Para efeito de exigência do ICMS devido em razão do diferencial de alíquota, o Estado onde*

*se localiza o destinatário dos produtos de que trata este Convênio reduzirá a base de cálculo do imposto de tal forma que a carga tributária total corresponda aos percentuais estabelecidos nas Cláusulas primeira e segunda para as respectivas operações internas”.*

Já os autuantes, se firmam à posição de que a NCM 73072900 não se encontra albergada pelo referido Convênio, o que é fato, uma vez que se observa na tabela anexa ao mesmo que apenas tal NCM, bem como a 73071920 se encontravam amparadas pela redução de base de cálculo, não sendo o caso das operações autuadas. Da mesma forma, as demais operações explanadas na informação fiscal, o que se comprova de forma efetiva e me faz manter a autuação quanto aos itens não reconhecidos pela defesa e não acolhidos pela fiscalização.

*Desta forma, a infração é julgada procedente em parte conforme demonstrativo abaixo, o qual corresponde ao valor de R\$15.330,33, de acordo com os elementos lançados na planilha que se encontra na mídia encartada à fl. 169, e devidamente entregue ao sujeito passivo às fls. 170 e 171:*

2015	RECONHECIDA	MANTIDA	TOTAL
JANEIRO	1.258,17	38,51	1.296,68
FEVEREIRO	232,36	6,88	239,24
MARÇO	0,00	3.647,78	3.647,78
ABRIL	105,00	5.045,39	5.150,39
MAIO	30,29	32,50	62,79
JUNHO	227,88	180,01	407,89
JULHO	0,00	0,00	0,00
AGOSTO	2.952,99	0,00	2.952,99
SETEMBRO	575,09	0,00	575,09
OUTUBRO	635,53	0,00	635,53
NOVEMBRO	61,71	0,00	61,71
DEZEMBRO	0,00	282,24	282,24
<b>TOTAL</b>	<b>6.079,02</b>	<b>9.233,31</b>	<b>15.312,33</b>

*Quanto à infração 2, a autuada reconhece parte dela contestando o restante, tendo os autuantes, quando da informação fiscal prestada, reconhecido a pertinência dos argumentos da defesa, de que as demais notas fiscais não estavam abrangidas pelo Convênio ou seriam devoluções de mercadorias, o que dispensaria a realização de recolhimento do diferencial de alíquota, com o qual concordo à vista das análises realizadas, sendo a mesma procedente em parte, no montante de R\$7.185,17, de acordo com a seguinte discriminação, para o exercício de 2015:*

MÊS VLR. JULGADO
Janeiro 362,00
Fevereiro 4.558,71
Março 629,18
Abri 732,84
Maio 150,42
Junho 72,72
Julho 96,58
Agosto 20,64
Setembro 433,71
Outubro 35,88
Novembro 38,49
Dezembro 54,00
<b>TOTAL</b> 7.185,17

*Em relação à infração 03, igualmente referente a diferencial de alíquota, da mesma maneira que nas infrações anteriores, houve reconhecimento parcial por parte da autuada. A tese da defesa é de que “As notas fiscais listadas nas linhas 79 a 82 da aba “2556 INFRAÇÃO 03” da PLANILHA NOTAS FISCAIS (doc. 03), tratam-se de notas corretamente escrituradas e com ICMS/DIFAL devidamente recolhido, no valor de R\$179,73, o que se constata claramente pelo mero cotejo dos Comprovantes de Recolhimento e Livros de Apuração do ICMS colacionados em anexo”, sem se ater a maiores esclarecimentos.*

*Aquelas operações não reconhecidas, se referem a itens cuja DIFAL não foi recolhida, o que a defesa, ao apegio de que não houve manifestação objetiva dos autuantes, o que não é verdade, não enfrenta de forma direta, muito menos convincente, o que leva à manutenção dos valores indicados como devidos pelos mesmos, quanto aos valores remanescentes da discussão. Infração parcialmente subsistente em R\$4.523,95, de acordo com o seguinte demonstrativo, elaborado a partir dos dados constantes na mídia de fl. 169:*

2015	RECONHECIDA	MANTIDA	TOTAL
JANEIRO	847,36	0,00	847,36
FEVEREIRO	514,65	0,00	514,65

MARÇO	301,80	0,00	301,80
ABRIL	451,05	0,00	451,05
MAIO	545,80	0,00	545,80
JUNHO	305,97	129,17	435,14
JULHO	9,90	26,84	36,74
AGOSTO	129,84	0,00	129,84
SETEMBRO	116,19	0,00	116,19
OUTUBRO	267,79	0,00	267,79
NOVEMBRO	223,61	23,72	247,33
DEZEMBRO	630,26	0,00	630,26
<b>TOTAL</b>	<b>4.344,22</b>	<b>179,73</b>	<b>4.523,95</b>

Para a infração 4, a exemplo da infração 2, os autuantes reconheceram a argumentação da defesa em relação às notas fiscais não reconhecidas, entendendo que as mesmas não comportariam a cobrança realizada, fazendo a devida e necessária exclusão das mesmas, a qual acolho e acompanho, remanescendo apenas o valor reconhecido e recolhido pela autuada de R\$2.642,82, de acordo com demonstrativo elaborado. Efetivamente, assiste razão à autuada, não havendo reparo nenhum a ser feito em relação às exclusões realizadas, diante dos argumentos defensivos apresentados.

Nas infrações 5 e 6, a exemplo da defesa, por se apresentarem idênticas situações, da mesma forma abordarei em conjunto. A matéria não é novidade neste Órgão, já tendo sido apreciada em outras oportunidades, resultando em decisões contidas nos Acórdãos CJF 0137-12/16, CJF 0317-13/13, CJF 0319-11/16 e ao longo deste período a argumentação defensiva a respeito da matéria discutida, falha no sentido de que a própria defendant ora afirma que o produto “Marine Gas Oil” ou MGO por ela produzido é espécie de Óleo Diesel, e inexistindo NCM específica para ele, adota aquela relativa ao do óleo diesel, segundo suas próprias palavras baseado em “interpretação analógica devido à similitude, mas não identidade dos bens, bem como inexistência de regra específica para o caso”, ou seja, é óleo diesel, ainda que tenha uma utilização específica em motores náuticos, ao passo que, quando da apuração da base de cálculo para a apuração do imposto por substituição tributária, sob o entendimento de que há previsão específica da legislação, age como se estivesse o MGO previsto na regra geral de aplicação do percentual de 30%, uma vez que segundo suas próprias palavras, “apesar de ser similar não é idêntico ao Óleo Diesel, tratando-se de mercadorias diversas”, o que demonstra a adoção de critérios que se ajustam ao seu interesse e em dissonância com a coerência que deveria nortear o entendimento exposto.

Em verdade, apenas para o devido esclarecimento e à vista da inexistência de literatura nacional a respeito, permito-me transcrever teor do conteúdo contido no site da internet, da empresa australiana Caltex, acerca da definição do denominado “marine gas oil” ou MGO:

<http://www.caltex.com.au/sites/Marine/Products/Pages/MarineGasOil.aspx>

“Marine Gas Oil (Diesel) Designed for use in all diesel-fuelled engines in mobile, portable and stationary applications. It has maximum sulfur content of 10mg/kg.

Extra Low Sulfur Diesel has excellent lubricity properties and meets or exceeds the Fuel Injection Equipment Manufacturers recommendation for diesel fuel lubricity. Extra Low Sulfur Diesel meets all requirements of the Australian Fuel Standard (Diesel) determination for 2009.

Note: The colour of Extra Low Sulfur Diesel ranges from water white through to straw colour with, in some instances, a fluorescent green tinge. The fluorescent green is not cause for concern. It results from the refining process and has no impact on the operability or performance of the fuel”.

Numa rápida tradução, tal conteúdo afirma que o produto serve para utilização em motores a diesel (“diesel-fuelled engines in mobile”).

Já no site da empresa portuguesa Galp Energia, fornecedora de combustíveis (<http://www.galpenergia.com/PT/PRODUTOS/SERVICOS/PRODUTOS/COMBUSTIVEIS/MARINHA/Paginas/Marine-Gasoil-MGO.aspx>), afirma que o “marine gasoil” ou MGO trata-se de “Produto destilado, 100% de origem fóssil, sem incorporação de aditivos ou resíduos”. Afirma, ainda, que “O Marine Gasoil MGO pode ser utilizado em máquinas a quatro tempos e em geradores. Este combustível cumpre com as especificações ISO-FDMA e com o limite de enxofre exigido para todos os portos europeus”.

Mais adiante, esclarece que:

“O gasóleo Hi-Energy atua como:

Detergente - melhora o processo de combustão, ao reduzir a formação de depósitos no motor e sistema de injeção. Protege contra a corrosão, ao mesmo tempo que diminui consumos e emissões;

Inibidor de corrosão - protege o material e aumenta o tempo de vida do motor;

Desemulsificante - promove a separação da água no sistema de armazenagem e distribuição, o que permite

*reduzir o efeito da corrosão;*

*Melhorador do número de cetano - optimiza a capacidade de autoinflamação do combustível. Reduz o atraso na ignição, o que permite um melhor arranque a frio, uma combustão mais eficiente do ponto de vista energético e de emissões poluentes e um comportamento mais estável ao ralenti;*

*Antioxidante - preserva as características do combustível quando sujeito a temperaturas elevadas e reduz a formação de gomas;*

*Antiespuma - suprime a tendência à formação de espumas, aumenta a velocidade de abastecimento, previne derrames e permite melhor aproveitamento da capacidade do reservatório;*

*Esclareça-se que “Gasóleo Hi-Energia” é a marca pela qual a empresa comercializa seu produto.*

*Já em relação ao gasóleo colorido, a mesma informa que se destina “sobretudo aos setores agrícola e florestal, sendo também utilizado em embarcações, sendo que a lei permite que o gasóleo colorido possa incorporar uma quantidade de FAME superior à do “gasóleo de rodovia”. Tecnicamente, este gasóleo partilha as mesmas características do combustível rodoviário. Difere apenas pela sua coloração verde (colorido) e por possuir um aditivo de natureza química (traçador) que permite ser facilmente detectado mesmo que tenha sido descolorido, o que não deixa dúvida quanto ao fato do gasóleo ser o mesmo produto do óleo diesel, apenas com algumas alterações de pequena monta.*

*O gasóleo colorido e marcado só pode ser vendido aos beneficiários de uma isenção ou redução de taxa de ISP, que sejam titulares de cartões de microcírculo emitidos para o efeito pela Direção-Geral de Agricultura e Desenvolvimento Rural (DGADR).*

*Segundo a legislação em vigor, o gasóleo colorido apenas poderá ser utilizado nos seguintes equipamentos:*

*a) Motores estacionários utilizados na rega;*

*b) Embarcações usadas nas seguintes atividades:*

*Navegação marítima costeira;*

*Navegação interior;*

*Pesca;*

*Navegação marítimo-turística (com exclusão da navegação de recreio); Operações de dragagem em portos e vias navegáveis, com exceção dos equipamentos utilizados na extração de areias para fins comerciais.*

*c) Tratores agrícolas, ceifeiras debulhadoras, moto cultivadores, moto enxadas, moto ceifeiras, colhedores de batatas automotrices, colhedores de ervilha, colhedores de forragem para silagem, colhedores de tomate, gadanheiras condicionadoras, máquinas de vindimar, vibradores de tronco para colheita de azeitona e outros frutos, bem como outros equipamentos automotrices, aprovados por portaria conjunta dos Ministros das Finanças e da Agricultura, do Desenvolvimento Rural e das Pescas;*

*d) Veículos de transporte de passageiros e de mercadorias por caminhos de ferro;*

*e) Motores fixos (motores que se destinem à produção de energia e que, cumulativamente, se encontrem instalados em plataformas inamovíveis);*

*f) Motores frigoríficos autônomos, instalados em veículos pesados de transporte de bens perecíveis, alimentados por depósitos de combustível separados e que possuam certificação ATP (Acordo de Transportes Perecíveis).*

*A utilização de gasóleo colorido em viaturas de qualquer tipo ou em máquinas que não se encontrem legalmente habilitadas para o seu consumo é punida nos termos do Regime Geral das Infrações Tributárias aprovado pela Lei nº 15/2001 de 5 de junho”.*

*Logo, a conclusão é clara: “marine gasoil” é óleo diesel, ainda que com características específicas. Seria mais ou menos como o óleo lubrificante: existem vários tipos, com especificações diversas, índices de viscosidade, mas não perdem a característica de óleo.*

*Por outro lado, não posso concordar com a afirmação de que a Margem de Valor Agregado aplicável no regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, existe previsão fundamentando a aplicação do percentual de 30% a título de MVA para o MGO, bem como em razão da inexistência de ATO COTEPE regulando a MVA para o MGO, vez que o que na verdade existe é a disposição expressa para a MVA do produto óleo diesel (31,78%), ao passo que o mesmo (ATO COTEPE), contém uma MVA que poderíamos chamar de “genérica”, para outros produtos que não óleo diesel (30%), sendo este o ponto fulcral da discussão. Interessante ressaltar-se que a defendente em determinado momento considera o MGO como óleo diesel, inclusive pratica a redução de base de cálculo prevista para aquele produto na legislação, além de utilizar a sua NCM, e em outro momento, quando do cálculo da substituição tributária, o considera de natureza diversa deste (óleo diesel), pelo fato da MVA ser menor, o que demonstra a sua incoerência.*

Dessa forma, diante das colocações acima, nenhuma dúvida paira sobre o fato de que o “Marine Gas Oil” trata-se de óleo diesel para uso em diversos tipos de máquinas e motores, e consequentemente deverá ter o mesmo tratamento, inclusive tributário, deste produto, não somente quanto à base de cálculo, como de igual forma, em relação às regras para a realização da substituição tributária, não podendo, ao seu talante, utilizar regramentos divergentes segundo o seu entendimento ou conveniência.

Posso mencionar, de igual forma, o teor do voto da então Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa, ao qual me alio, ao julgar matéria semelhante através do Acórdão CJF 0353-12/14, assim se posicionou:

“Na infração 3, o ICMS foi lançado em razão da retenção a menor e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de Marine Gasoil para contribuintes localizados neste Estado.

O recorrente argumentou, em síntese, o seguinte:

1. o Marine Gasoil (MGO) ‘tem como finalidade o abastecimento de embarcações e por se tratar de produto específico da PETROBRAS não foi regulamentado pela legislação do ICMS’;
2. não há NCM específico para o Marine Gasoil, nem regime de tributação ao qual ele deva se submeter;
3. por assemelhar-se ao óleo diesel, classifica o MGO na NCM 2710.19.21, com alíquota e benefício da redução da base de cálculo próprios do Óleo Diesel (carga tributária efetiva de 15%), conforme previsto no artigo 87, inciso XIX, do RICMS/BA;
4. como é um produto distinto do óleo diesel, realiza a substituição tributária do Marine Gas Oil com base na margem de valor adicionado (MVA) de 30%, ‘tal como se faz em relação aos produtos que não estão relacionados nos anexos I e II do Convênio ICMS 110/07’, uma vez que não há pesquisa para verificação da média ponderada do preço final por se tratar de “produto específico da PETROBRAS, não regulamentado pela legislação”.

Inicialmente, há de se ressaltar que, ao contrário do que foi alegado no apelo recursal, o Marine Gas Oil encontra-se classificado, por determinação legal, na NCM/SH sob o nº 2710.19.21, de acordo com o disposto no inciso II do artigo 2º da Lei nº 11.774/08, que alterou a legislação federal referente ao PIS/Pasep e ao Cofins. Vejamos a legislação citada:

Art. 2º Fica suspensa a exigência da Contribuição para o PIS/Pasep, da Contribuição para o PIS/Pasep-Importação, da Cofins e da Cofins-Importação, no caso de venda ou de importação, quando destinados à navegação de cabotagem e de apoio portuário e marítimo, para a pessoa jurídica previamente habilitada, nos termos e condições a serem fixados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil, de:

I - óleo combustível, tipo bunker, MF - Marine Fuel, classificado no código 2710.19.22;

II - óleo combustível, tipo bunker, MGO - Marine Gás Oil, classificado no código 2710.19.21; e (grifos não originais)

III - óleo combustível, tipo bunker, ODM - Óleo Diesel Marítimo, classificado no código 2710.19.21.

Apenas a título de esclarecimento, ressalto que a Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM/SH) é um algarismo de oito dígitos estabelecido pelo Governo Brasileiro para identificar a natureza das mercadorias, baseado em um método internacional de classificação (SH – Sistema Harmonizado) que contém uma estrutura de códigos com a descrição de características específicas dos produtos como, por exemplo, origem do produto, materiais que o compõem e sua aplicação.

Dos oito dígitos que compõem a NCM/SH, os seis primeiros são classificações do Sistema Harmonizado - SH e os dois últimos dígitos fazem parte das especificações próprias do Mercosul, como a seguir demonstrado:

Assim, para que se tenha uma melhor compreensão sobre o produto a ser examinado “Marine Gas Oil” - NCM/SH 2710.19.21, o código constante na Tabela da NCM/SH deve ser “dissecado” em seus vários níveis de agrupamento da seguinte forma:

1. CAPÍTULO - código 27 – combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais;
2. POSIÇÃO – código 2710 – óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos;
3. SUBPOSIÇÃO - código 2710.19 – outros;
4. ITENS – a) código 2710.19.1 – querosenes;  
b) código 2710.19.2 – outros óleos combustíveis;  
c) código 2710.19.3 – óleos lubrificantes;  
d) código 2710.19.9 – outros;

5. *SUBITENS DO ITEM 2710.19.2 –* a) código 2710.19.21 – “gasóleo” (óleo diesel);  
b) código 2710.19.22 – fuel-oil (óleo combustível);  
c) código 2710.19.29 – outros óleos combustíveis.

*Analisarei, a partir deste momento, a legislação do ICMS vigente à época dos fatos geradores, com o objetivo de determinar o percentual de margem de valor agregado a ser aplicado na comercialização interna do produto Marine Gas Oil:*

*O RICMS/97 atribuía, à época dos fatos geradores, ao industrial refinador de combustíveis e gases derivados de petróleo ou de gás natural a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do ICMS na condição de sujeito passivo por substituição, nas operações internas com gasolina, óleos combustíveis, querossenes e outros produtos, como se pode constatar pela leitura dos artigos 512-A e 512-B, a seguir transcritos (redação vigente entre janeiro de 2010 e novembro de 2011):*

*Art. 512-A. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7014/96 e Conv. ICMS 110/07):*

*Nota: A redação atual da parte inicial do caput do art. 512-A foi dada pela Alteração nº 109 (Decreto nº 11310, de 11/11/08, DOE de 12/11/08), efeitos a partir de 12/11/08.*

*I - nas operações internas:*

*a) o formulador e o industrial refinador de combustíveis e gases derivados de petróleo ou de gás natural, em relação a:*

- 1 - gasolina - NCM 2710.11.5;  
2 - óleos combustíveis – NCM 2710.19.2; (grifos não originais)  
3 - querossenes - NCM 2710.19.1;  
(...)*

*Art. 512-B. Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será a seguinte (Conv. ICMS 110/07):*

*Nota: A redação atual do caput do art. 512-B foi dada pela Alteração nº 103 (Decreto nº 11124, de 01/07/08, DOE de 02/07/08), efeitos a partir de 01/07/08.*

*I - o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente;*

*II - na falta do preço a que se refere o inciso anterior, nas operações realizadas por produtor nacional de combustíveis, o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação das margens de valor agregado divulgados mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União, observado o disposto no § 1º; (grifos não originais)*

*Nota: A redação atual do inciso II do caput do art. 512-B foi dada pela Alteração nº 103 (Decreto nº 11124, de 01/07/08, DOE de 02/07/08), efeitos a partir de 01/07/08.*

*§ 1º Para efeito do disposto nos incisos II a IV e no item 2 da alínea “b” do inciso V, aplicar-se-ão:*

*Nota: A redação atual do § 1º do art. 512-B foi dada pela Alteração nº 103 (Decreto nº 11124, de 01/07/08, DOE de 02/07/08), efeitos a partir de 01/07/08.*

*I - na hipótese do distribuidor e do produtor nacional de combustíveis praticarem operações sem computar no respectivo preço o valor da Contribuição de Intervenção no Domínio Econômico – CIDE, das contribuições para o PIS/PASEP e/ou da COFINS, aplicar-se-ão os percentuais constantes em Ato COTEPE; (grifos não originais)*

*(...)*

*§ 12. Tratando-se de operações internas, ao preço estabelecido por autoridade competente para a obtenção da base de cálculo para o substituto, deverá ser incluído o respectivo ICMS.*

*O Convênio ICMS 110/07, que ‘dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo e com outros produtos’, previa o seguinte (redação da época dos fatos geradores):*

*Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última,*

assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:

*I - álcool etílico não desnaturado, com um teor alcoólico em volume igual ou superior a 80% vol (álcool etílico anidro combustível e álcool etílico hidratado combustível), 2207.10.00;*

*II - gasolinas, 2710.11.5;*

*III - querosenes, 2710.19.1;*

*IV - óleos combustíveis, 2710.19.2; (grifos não originais)*

*V - óleos lubrificantes, 2710.19.3;*

*VI - óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e preparações não especificadas nem compreendidas em outras posições, contendo, como constituintes básicos, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto os desperdícios, 2710.19.9;*

*VII - desperdícios de óleos, 2710.9;*

*VIII - gás de petróleo e outros hidrocarbonetos gasosos, 2711;*

*IX - coque de petróleo e outros resíduos de óleo de petróleo ou de minerais betuminosos, 2713;*

*X - derivados de ácidos graxos (gordos) industriais; preparações contendo álcoois graxos (gordos) ou ácidos carboxílicos ou derivados destes produtos (biodiesel), 3824.90.29;*

*XI - preparações lubrificantes, exceto as contendo, como constituintes de base, 70% ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, 3403;*

*Observe-se que, no inciso IV da Cláusula primeira do Convênio ICMS 110/07, há uma referência apenas a "óleos combustíveis", NCM/SH 2710.19.2, o que inclui, obviamente, todos os itens e subitens ali contidos, como se verá a seguir:*

*2710.19.2 Outros óleos combustíveis*

*2710.19.21 "Gasóleo" (óleo diesel)*

*2710.19.22 Fuel-oil (óleo combustível)*

*2710.19.29 Outros*

*As Cláusulas sétima, oitava e décima primeira do mencionado Convênio estabelecem diversas maneiras de apuração da base de cálculo do ICMS – substituição tributária, como a seguir demonstrado:*

*(...)*

*Cláusula sétima A base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.*

*Cláusula oitava Na falta do preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados mediante Ato COTEPE publicado no Diário Oficial da União.*

*(...)*

*Cláusula décima primeira Nas operações com mercadorias não relacionadas no Ato COTEPE a que se referem as cláusulas oitava a décima, inexistindo o preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado:*

*I - tratando-se de mercadorias contempladas com a não incidência prevista no art. 155, § 2º, X, b da Constituição Federal, nas operações:*

*a) internas, 30% (trinta por cento);*

*(...)*

*II - em relação aos demais produtos, 30% (trinta por cento).*

*Por outro lado, os inúmeros Atos COTEPE que foram publicados com os percentuais de margem de valor agregado (MVA) a serem aplicados no cálculo do ICMS devido por substituição tributária, não mencionam nenhum número de NCM/SH, limitando-se a elencar apenas os percentuais relativos aos produtos "Gasolina*

Automotiva”, “Óleo Diesel”, “GLP” e “Gás Natural Veicular”, nas operações internas e interestaduais.

Como o “Marine Gas Oil” encontra-se classificado pela legislação federal no código NCM/SH 2710.19.21 cuja descrição na Tabela NCM/SH é “Gasóleo (Óleo diesel)”, não tenho dúvidas de que o produto encontra-se enquadrado na substituição tributária e a margem de valor adicionada (MVA) aplicável nas operações internas deve ser aquela prevista nos Atos COTEPE vigentes à época para o produto “Óleo diesel”, ou seja, 31,79% para todo o período. Vejamos, a título de exemplo, algumas das tabelas vigentes à época dos fatos geradores:

Redação anterior dada a Tabela II pelo Ato COTEPE/MVA 07/09, efeitos de 01.01.10 a 31.01.10.

**TABELA II - OPERAÇÕES REALIZADAS POR PRODUTOR NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS**

UF	Gasolina Automotiva	Óleo Diesel	GLP	Óleo Combustível	Gás Natural Veicular
BA	78,60% 144,66%31,79% 55,05% 98,32% 138,97%31,46% 58,38% 203,53%-	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais
BA	78,60% 144,66%31,79% 55,05% 98,32% 138,97%31,46% 58,38% 203,53%-	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais

Redação anterior dada a Tabela II pelo Ato COTEPE/MVA 01/10, efeitos de 01.02.10 a 15.02.10.

**TABELA II - OPERAÇÕES REALIZADAS POR PRODUTOR NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS**

UF	Gasolina Automotiva	Óleo Diesel	GLP	Óleo Combustível	Gás Natural Veicular
BA	78,60% 144,66%31,79% 55,05% 98,32% 138,97%31,46% 58,38% 203,53%-	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais
BA	78,60% 144,66%31,79% 55,05% 98,32% 138,97%31,46% 58,38% 203,53%-	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais

Redação anterior dada a Tabela II pelo Ato COTEPE/MVA 01/11, efeitos de 16.03.11 a 30.04.11.

**TABELA II - OPERAÇÕES REALIZADAS POR PRODUTOR NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS**

UF	Gasolina Automotiva	Óleo Diesel	GLP	Óleo Combustível	Gás Natural Veicular
BA	78,60% 144,66%31,79% 55,05% 98,32% 138,97%31,46% 58,38% 203,53%-	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais
BA	78,60% 144,66%31,79% 55,05% 98,32% 138,97%31,46% 58,38% 203,53%-	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais

Redação anterior dada a Tabela II pelo Ato COTEPE/MVA 07/11, efeitos de 16.09.11 a 30.09.11.

**TABELA II - OPERAÇÕES REALIZADAS POR PRODUTOR NACIONAL DE COMBUSTÍVEIS**

UF	Gasolina Automotiva	Óleo Diesel	GLP	Óleo Combustível	Gás Natural Veicular
BA	78,60% 144,66%31,79% 55,05% 98,32% 138,97%31,46% 58,38% 203,53%-	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais
BA	78,60% 144,66%31,79% 55,05% 98,32% 138,97%31,46% 58,38% 203,53%-	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais	Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais Internas Interestaduais

Em conclusão, considero correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, pela subsistência da infração 3 deste lançamento de ofício, valendo salientar que este mesmo posicionamento foi adotado no Acórdão CJF nº 0317-13/13, em Auto de Infração lavrado contra o recorrente.

Entendo que não há como se acatar o entendimento do autuado, no sentido de que, para efeito de recolhimento do ICMS por substituição tributária, o “marine gas oil” é óleo diesel, porém, para fins de determinação do percentual de margem de valor agregado, o produto não é óleo diesel”.

A própria empresa autuada, em seu site esclarece que “o Diesel Marítimo, também denominado MGO ou DMA, possui requisitos de especificação diferentes dos MFs. A viscosidade cinemática e a massa específica são inferiores às observadas para o MF 10, deve atender propriedades como, por exemplo, o índice de cetano, estabilidade a oxidação e aparência, a se verificar em <http://sites.petrobras.com.br/minisite/assistenciatecnica/public/downloads/manual-tecnico-combustiveis-maritimos-assistencia-tecnica-petrobras.pdf>

Com relação ao teor de enxofre, a Resolução ANP nº52 de 2010, especifica para os destilados 0,5% e enquanto que a norma ISO 8217 propõe que seja limitado em 1,5% para o DMA”.

E mais adiante, diz: “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.”.

Como visto não se trata de qualquer aplicação de presunção, como pretende a autuada, e sim lastreada na legislação e normas em vigor, sendo o fato concreto, e conforme visto, já extensamente debatido neste órgão, sem acolhimento das teses da empresa.

Assim, fica devidamente comprovado que tanto o “Marine Fuel” quanto o “Marine Gas Oil” são espécies de óleo diesel apenas para uso marítimo, de forma inequívoca, e como tal devem ter tratamento equivalente, inclusive quanto à MVA aplicada.

Diante da comprovada similaridade de tratamento tributário dado ao “Marine Gas Oil” (infração 6) ao “Marine Fuel” (infração 5), uma vez que ambos são combustíveis utilizados em motores náuticos de embarcações, o mesmo raciocínio se aplica às duas infrações, as quais são julgadas procedentes, diante do procedimento do sujeito passivo em aplicar a MVA de 30% sobre os mesmos, ao invés de 31,45%, que seria correto.

Na infração 7, quando da informação fiscal inicial, os autuantes acolheram em parte o argumento da defesa, excluindo nota fiscal, remanescente apenas e tão somente a de número 161.959, em relação à qual o sujeito passivo alega estar a operação amparada pelo disposto do § 7º, do artigo 268 do RICMS/12, o qual trata de redução da base de cálculo e vigorava à época dos fatos geradores, vez ter sido revogado, produzindo efeitos de 29/03/13 a 31/05/16:

“§ 7º Nas operações internas com óleo diesel efetuadas por distribuidora de combustível ou transportador revendedor retalhista - TRR, destinadas a empresa de serviço de transporte urbano ou metropolitano de pessoas, para abastecimento de seus veículos, a base de cálculo poderá ser reduzida de tal forma que a carga tributária incidente corresponda a 15% (quinze por cento), observado o seguinte:

I - para fruição do benefício, o interessado deverá ser autorizado pela COPEC, onde será definida a cota de comercialização da mercadoria com a redução especial em função da média de consumo de cada um de seus clientes;”.

Observe-se que a legislação em vigor para os fatos geradores abarcados pela autuação (outubro e novembro de 2015), nada falava acerca da refinaria (caso da autuada).

O inciso LIX do artigo 268 do RICMS/12, que fala acerca da refinaria, somente foi inserido na legislação em 29/09/2017 através do Decreto nº 17.963/17, com vigência a partir de 01/10/2017 e a seguinte redação:

“LIX - nas operações internas com óleo diesel efetuadas por distribuidora de combustível ou transportador revendedor retalhista - TRR, destinadas a empresa de serviço de transporte urbano ou metropolitano de pessoas, para abastecimento de seus veículos, a base de cálculo poderá ser reduzida de tal forma que a carga tributária incidente corresponda a 17% (dezessete por cento), observado o seguinte:

a) para fruição do benefício, o interessado deverá celebrar termo de acordo com a Secretaria da Fazenda, representada pelo seu titular, onde será definida a cota de comercialização da mercadoria com a redução especial em função da média de consumo de cada um de seus clientes;

b) a redução de base de cálculo prevista nesse parágrafo alcança desde a saída promovida pela refinaria, sendo que:

1 – a distribuidora ou TRR, credenciados pela COPEC, deverão emitir nota fiscal de venda demonstrando que no preço praticado foi descontado o valor do ICMS dispensado, e enviar cópia desse documento ao remetente do produto para que a aquisição de óleo diesel seja também beneficiada com redução de base de cálculo;

2 – a refinaria deverá emitir a nota de saída de óleo diesel indicando a respectiva nota fiscal de venda referida no item 1 dessa alínea e a expressão: “mercadoria destinada a empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas nos termos do inciso LIX do caput do art. 268 do RICMS”. (grifos não originais).

Ao que tudo indica a autuada se apegou ao texto do mencionado § 7º que produziu efeitos entre 29/03/13 a 30/09/14, ou seja, momento anterior aos fatos ora discutidos:

“I - para fruição do benefício, o interessado deverá celebrar termo de acordo com a Secretaria da Fazenda, representada pelo seu titular, onde será definida a cota de comercialização da mercadoria com a redução especial em função da média de consumo de cada um de seus clientes;

II - a redução de base de cálculo prevista nesse parágrafo alcança desde a saída promovida pela refinaria, sendo que:

a) a distribuidora ou TRR, credenciados pela COPEC, deverão emitir nota fiscal de venda demonstrando que no preço praticado foi descontado o valor do ICMS dispensado, e enviar cópia desse documento ao remetente do produto para que a aquisição de óleo diesel seja também beneficiada com redução de base de cálculo;

b) a refinaria deverá emitir a nota de saída de óleo diesel indicando a respectiva nota fiscal de venda

referida na alínea “a” deste inciso e a expressão: “mercadoria destinada a empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas nos termos do § 7º do art. 268 do RICMS”.

Observe que a legislação então vigente estipulava condições para a aplicação da redução da base de cálculo, sendo a primeira a de que as operações fossem internas, o que corresponde à realidade; em segundo, que fossem realizadas por distribuidora de combustível ou transportador revendedor retalhista - TRR, o que não é o caso do sujeito passivo, vez que estabelecimento industrial produtor do óleo diesel e não sua distribuidora, a saber, a BR Distribuidora, pessoa jurídica distinta, não se caracterizando como distribuidor, muito menos como TRR. Em terceiro, a norma exigia que a empresa fosse autorizada pela COPEC, o que não veio aos autos. Logo, em relação a tal operação, não se configurou o direito de redução da base de cálculo para a mesma, motivo pelo qual mantendo a autuação a respeito da parcela remanescente, sendo a mesma julgada procedente em parte, no valor apontado pelos autuantes, ou seja R\$13.095,12, para fato verificado em outubro de 2015.

No tocante à alegação de confiscação de multa, sua desproporcionalidade e razoabilidade diante dos percentuais aplicados, observo que dentre os princípios vigentes no processo administrativo, um deles dentre os de maior importância, é o da legalidade, o qual tem a sua gênese na Constituição Federal, artigo 5º, inciso II, ao dispor que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”. Esse princípio tem forte ligação com o próprio Estado de Direito, uma vez que nele é assegurado o “império da lei” ou “jus imperium”.

No campo tributário, este princípio encontra-se devidamente explícito no artigo 150, inciso I da Carta Magna, ao dispor que “nenhum tributo pode ser criado, aumentado, reduzido ou extinto sem que seja por lei”. Desse comando, depreende-se que aos Estados compete instituir e normatizar os tributos estaduais. Dessa forma, somente a lei poderá diminuir e isentar tributos, parcelar e perdoar débitos tributários, criar obrigações acessórias, sendo necessário que haja competência do ente para que seja válida sua criação, competência essa descrita no próprio corpo do texto constitucional.

O professor Roque Antônio Carrazza em seu livro *Princípios Constitucionais Tributários*. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1998, ensina que “O princípio da legalidade garante, decisivamente, a segurança das pessoas, diante da tributação. De fato, de pouco valeria a Constituição proteger a propriedade privada (arts. 5º, XXII, e 170, II) se inexistisse a garantia cabal e solene de que os tributos não seriam fixados ou alterados pelo Poder Executivo, mas só pela lei”.

E por tais razões, cabe a todos a estrita obediência à norma legal, dentro dos parâmetros e limites estabelecidos na Constituição Federal, a qual, inclusive, determina que os conflitos sejam mediados e decididos pelo Poder Judiciário.

Dessa forma, existe todo um conjunto legal, o qual segue regramento específico para a edição e cumprimento das normas, as quais se aplicam indiferentemente a todos independente de qualquer critério. Assim, dentro de cada competência, os entes federativos constroem as normas que hão de vigorar relativamente àqueles tributos que lhes cabem. E assim o fez o Estado da Bahia, ao promulgar a Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), disciplinou nos artigos 46 e 47, as penalidades à infração da legislação do ICMS.

Com a edição da Lei nº 7.014/96, a qual adequou a legislação estadual aos ditames da Lei Complementar nº 87/96, no seu artigo 40 e seguintes conceitua, tipifica e determina as regras e percentuais de penalidades a serem aplicadas diante da constatação de descumprimento de obrigação tributária, bem como os percentuais de redução das mesmas e as condições necessárias para tal.

O funcionário fiscal, no momento do lançamento tributário, deve, pois, em atenção às normas legais vigentes, aplicar os percentuais previstos para cada uma das infrações verificadas, em nome não somente do princípio da legalidade, como igualmente do princípio da segurança jurídica, não estando a sua aplicação sujeita à discricionariedade, senão da Lei.

Por fim, para sepultar qualquer discussão a respeito, menciono decisão do STF através da sua 1ª Turma, ao analisar o AG.REG. NO RECURSO EXTRAORDINÁRIO 833.106 GOIÁS, assim decidiu:

**“TRIBUTÁRIO – MULTA – VALOR SUPERIOR AO DO TRIBUTO – CONFISCO – ARTIGO 150, INCISO IV, DA CARTA DA REPÚBLICA.**

*Surge inconstitucional multa cujo valor é superior ao do tributo devido.*

*Precedentes: Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ – Pleno, relator ministro Ilmar Galvão – e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP – Pleno, relator ministro Gilmar Mendes, Repercussão Geral”.*

Em tal decisão, o Relator, Ministro Marco Aurélio Melo, assim se manifestou:

*“A decisão impugnada está em desarmonia com a jurisprudência do Supremo. O entendimento do Tribunal é no sentido da invalidade da imposição de multa que ultrapasse o valor do próprio tributo – Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 551/RJ, relator ministro Ilmar Galvão, Diário da Justiça de 14 de fevereiro de 2003, e Recurso Extraordinário nº 582.461/SP, relator ministro Gilmar Mendes, julgado sob o ângulo da repercussão geral em 18 de maio de 2011, Diário da Justiça de 18 de agosto de 2011.*

*Ante o exposto, dou provimento ao recurso para, reformando o acórdão recorrido, assentar a inconstitucionalidade da cobrança de multa tributária em percentual superior a 100%, devendo ser refeitos os cálculos, com a exclusão da penalidade excedente, a fim de dar sequência às execuções fiscais”.*

*Esclareço que a multa aplicada na presente autuação foi de 60%, ou seja, não houve penalidade em valor maior do que o devido a título de imposto, e a decisão do STF trazida como parâmetro pela defesa não possui aplicabilidade, vez se referir à multa de 250%.*

*Da mesma forma, não posso acolher a solicitação de redução ou afastamento da multa imposta na autuação, em atenção ao artigo 158 do RPAF/99, somente é possível a redução ou afastamento, em infrações que importem em descumprimento de obrigação acessória, o que não é o caso presente.*

*Em relação aos argumentos relativos à constitucionalidade, há de se aplicar a regra estatuída no artigo 167, inciso I do RPAF/99, o qual determina que não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade, motivo pelo qual me abstenho de qualquer outro comentário.*

*Por tais razões, julgo o lançamento PROCEDENTE EM PARTE, de acordo com a seguinte demonstração:*

INF	VLR. HISTÓRICO	VLR. JULGADO	MULTA	RESULTADO
01	16.680,61	15.312,33	60%	PROCEDENTE EM PARTE
02	9.259,71	7.185,17	60%	PROCEDENTE EM PARTE
03	4.523,95	4.523,95	60%	PROCEDENTE
04	6.398,14	2.642,82	60%	PROCEDENTE EM PARTE
05	16.600,20	16.600,20	60%	PROCEDENTE
06	280,23	280,23	60%	PROCEDENTE
07	35.997,55	13.095,12	60%	PROCEDENTE EM PARTE
<b>Total</b>	<b>89.740,39</b>	<b>59.639,82</b>	.	

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 240 a 252, mediante o qual aduz as seguintes razões.

Preliminarmente, suscita nulidade ao argumento de que a JJF negou-lhe o pedido para realização de diligência, pois entende que os elementos constantes dos autos não são suficientes à formação do juízo decisório. Faltou, portanto, a necessária motivação para rejeitar o seu pedido, havendo necessidade de que as razões do indeferimento sejam enunciadas pelo Relator.

Alega que a solução da lide demanda a produção de prova técnica, já que o ponto principal de sua insurgência é a alegação de que as mercadorias autuadas se referem a insumos do processo de refino, sendo legítimo, por conseguinte, o direito ao creditamento do ICMS.

Em face do cerceamento do seu direito de defesa, requer a decretação de nulidade do lançamento.

Quanto à Infração 1, informa que a manutenção de parte do lançamento decorreu do acolhimento, por parte da JJF, do argumento dos autuantes no sentido de que as NCMs de alguns itens não constam do Convênio ICMS 52/91.

Destaca, primeiramente, que não cabe o argumento, com relação à Nota Fiscal nº 12217, de que “o NCM 74199990 do item 09 não mais pertence ao Convênio desde 28/02/2011”, pois a nova redação do item 1.3 do Anexo II, dada pelo Convênio ICMS 182/10, com efeitos a partir de 01/03/2011, abrangeu os NCMs 7310.10.90, 7310.29.10 e 7310.29.90. Mas não houve alteração do item 1.4 do referido anexo, o qual contempla a NCM 7419.99.90, adotada na NF citada.

Quanto aos demais itens, notadamente as Nota Fiscal nº 5736, 12217, e 98438, afirma que se referem a documentos devidamente escriturados, com observância às disposições do Convênio ICMS 52/91, Cláusula Quinta, visto que a NCM utilizada possibilita a redução de base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda às alíquotas de 3,66% e 4,8%. Nesse caso, defende que o cálculo do ICMS/DIFAL (de origem do RJ e SP) decorre da aplicação dos percentuais de 10% e 13%.

Requer, assim, a reforma da Decisão Recorrida para julgar a Infração 1 improcedente em relação à parte impugnada de R\$9.233,31.

Quanto à Infração 3, explica que a JJF manteve integralmente o lançamento fiscal, subsistindo a lide apenas no que se refere às Nota Fiscal nºs 33617, 8938, 3613 e 37408, no montante de R\$179,73,

já que o Sujeito Passivo reconheceu o débito relativo aos demais valores.

Afirma que, em relação à parcela impugnada, sustentou tratar-se de notas fiscais corretamente escrituradas e com ICMS/DIFAL devidamente recolhido, no montante acima indicado. Assegura que a constatação dos recolhimentos poderia ser feita pelo cotejo dos comprovantes e dos livros RAICMS, colacionados. Alega, contudo, que, em sua informação fiscal, os autuantes não disseram a que se referia o valor mantido, nem deram maiores explicações sobre a sua composição.

Relata que, ao trazer genérica reavaliação, a autoridade fiscal não desconstituiu fundamentadamente as alegações defensivas, que afirma ser todo o valor remanescente indevido, já que devidamente quitado. Explica que, em função disso, não foi possível impugnar especificamente a informação fiscal implicando em cerceamento do seu direito de defesa.

Requer, assim, a decretação da procedência parcial da Infração 03, com a exclusão do montante de R\$179,73.

As infrações 5 e 6 foram tratadas conjuntamente, tendo a JJF julgado-as procedente, ao fundamento de que caberia aplicar o percentual de 31,79%, a título da MVA, em vez do percentual que julga correto, de 30%. Alega, contudo que os fundamentos adotados no julgado revelam-se incompatíveis com a legislação tributária, tendo em vista que o Marine Gasoil e o Marine Fuel têm como finalidade o abastecimento de embarcações, o que os diferencia do óleo diesel rodoviário, inclusive por suas especificações técnicas.

Destaca, de início, que inexiste a alegada incoerência no comportamento da empresa, pois a redução da base de cálculo se aplica no momento em que se considera a natureza do produto, que é um óleo combustível, tal como o óleo diesel. Explica que a diferença existe no momento da aplicação da MVA, quando então passa a ter relevância não apenas a natureza do produto, mas também o seu uso no mercado específico, aspecto que considera preponderante para tornar inaplicável a MVA do óleo diesel rodoviário, para os óleos combustíveis marítimos, a exemplo do Marine Gasoil e do Marine Fuel.

Afirma que o tratamento tributário de cada combustível se dá por interpretação estrita da legislação, em todos os seus termos, não se admitindo analogia para cobrança de tributo, o que significa dizer que não se pode cobrar tributo por mera semelhança física. Assegura que a definição do MVA leva em conta o preço do produto ao consumidor final, o que diferencia o óleo diesel dos óleos Marine Gasoil e Marine Fuel, ao contrário da Decisão Recorrida.

Assim, apesar de se utilizar, para Marine Gasoil, a mesma base de cálculo e alíquota relativa ao óleo diesel, não pode ser tratado como se óleo fosse, quando de trata de definição do MVA, já que o nicho de mercado do produto final não é o mesmo.

Argumenta que, como os ATOS COTEPE são específicos para o combustível rodoviário, cuja pesquisa é realizada com base nos preços praticados nos postos de combustíveis, utilizados para abastecimento de caminhões e ônibus, não é possível realizar uma análise voltada para os produtos Marine Gasoil e Marine Fuel, produto específico da Petrobrás, não regulamentado pela legislação, destinados especificamente a embarcações.

Em face da argumentação acima, defende que se deve aplicar, aos produtos Marine Gasoil e Marine Fuel, a MVA de 30%, cabível para os produtos que não estão relacionados em Ato do COTEPE, nos termos do Convênio ICMS 110/2007.

Destaca que o percentual de MVA deve traduzir o valor que será acrescido ao preço do produto, nas operações subsequentes, até chegar ao consumidor final, sendo este o teor da Cláusula Nona do Convênio citado. Ademais, argumenta que a Cláusula Quarta do Convênio 70/97 (cujo teor transcreve) revela que o método de cálculo da MVA do diesel não atende à especificidade mercadológica do Marine Gasoil e do Marine Fuel.

Requer, assim, a reforma da decisão de piso, de forma a julgar as infrações 05 e 06 improcedentes.

Quanto à Infração 07, embora integralmente impugnada, informa que a JJF julgou parcialmente

procedente, tendo mantido o valor de R\$13.095,12, tendo reconhecido que se trata de operação interna, situação que enseja a redução da base de cálculo, suscitada na defesa do Contribuinte.

Quanto à vigência da norma regulamentar que previa tal benefício, esclarece que o art. 268, § 7º, inciso II do RICMS foi alterado pelo Decreto nº 14.372/13, com efeitos entre 29/03/2013 e 31/05/2016, mas mantida a previsão de alcance para a refinaria, o que alcança as saídas realizadas pela empresa. Em vista disso, o requisito de que fossem as saídas realizadas por distribuidor de combustível ou transportador revendedor retalhista – TRR, não se aplica ao presente caso.

Já no que tange à exigência de que o distribuidor fosse credenciado junto à COPEC, essa foi a única circunstância indicada pelo Acórdão Recorrido para concluir que não se configurou o direito de redução da base de cálculo, sob o argumento de que tal informação não teria vindo aos autos. Argumenta, contudo, que tal entendimento não se mostra adequado por ter suscitado tal aspecto apenas no instante do julgamento, sem qualquer debate na fase instrutória, o que conduz à nulidade da decisão, com base no art. 10 do CPC. Alega, ademais, que tal informação (acerca do credenciamento) está acessível na própria SEFAZ/BA e poderia ser certificada por consulta aos sistemas internos.

Informa, nesse sentido, que a Nota Fiscal nº 163390-1, que também compunha a presente infração, foi emitida, igualmente, para a BR Distribuidora, com vista ao fornecimento de empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas, nos termos do art. 268, § 7º do RICMS/BA, operação em relação à qual nem os autuantes nem a JJF questionaram a falta de credenciamento da Distribuidora junto à COPEC.

Requer, assim, que seja baixado o feito em diligência, à COPEC, com vistas a esclarecer acerca do credenciamento da Petrobrás Distribuidora, para usufruir o benefício fiscal referido.

Do exposto, pugna pelo conhecimento e integral provimento do recurso para o fim de reformar o Acórdão proferido pela 5ª JJF.

Nesses termos, pede deferimento.

## VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como seu auxiliar.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*
- ... ”*

O disposto na alínea “b” do citado artigo reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

- ... ”*
- a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que*

*estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos* (grifo acrescido);  
...

Assim, entendo que a JJF fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto à solicitação de diligência, denego por entender que os elementos contidos no processo se afiguram como suficientes para a formação de minha convicção, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF, conforme abaixo reproduzido.

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I - de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;*  
...

No mérito, a Recorrente atacou as infrações 1, 3, 5, 6 e 7, sendo este o objeto do presente recurso.

Quanto à Infração 1, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento*”. O Sujeito Passivo reconheceu parcialmente o lançamento, tendo contestado o montante de R\$9.233,31, valor remanescente, pois a decisão de piso julgou parcialmente procedente este item. Traz argumentos especificados à folha 243, que passo, agora, a analisar.

Quanto à alegação de que a NCM 7419.99.90 não foi excluída do Convênio ICMS 52/91, noto que não assiste razão ao Sujeito Passivo, pois o Anexo II refere-se a “MÁQUINAS E IMPLEMENTOS AGRÍCOLAS”, não se aplicando aos equipamentos adquiridos pela Petrobrás. Os equipamentos industriais se encontram descritos no Anexo I do Convênio citado, dentre os quais não há previsão de redução da base de cálculo para a NCM 7419.99.90. Quanto aos demais itens autuados, o Sujeito Passivo limita-se a afirmar que escriturou os documentos citados, sem trazer ao processo qualquer prova que respalde as suas alegações.

Assim, entendo que a decisão de piso não merece reparo nesse ponto.

Quanto à Infração 3, a conduta autuada foi descrita como “*Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias oriundas de outras unidades da federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento*”. O Sujeito Passivo alega nulidade da decisão de piso, pois não explicitou a que documentos fiscais se referem os R\$179,73, montante que sobejou ao valor reconhecido. Por fim, garante que recolheu o ICMS correspondente, cujas notas fiscais estariam escrituradas.

Quanto à alegação de cerceamento do seu direito de defesa, noto que não assiste razão ao Sujeito Passivo, pois a informação fiscal prestada pelos Autuantes deixou claro a que notas fiscais se referem o montante residual que está sendo cobrado, tendo sido feitas, inclusive, considerações minuciosas acerca de cada uma, com a explicação do motivo porque não foram acatadas as razões recursais, conforme folha 152 do processo. A decisão da JJF acolhe a informação fiscal prestada, não havendo nulidade a ser acolhida.

No mérito, a Recorrente não fez prova da quitação dos valores lançados, ônus processual que lhe incumbe, uma vez que se trata de fato extintivo da obrigação tributária, cujo nascimento se encontra provado. Assim, mantenho a decisão recorrida nesse ponto.

Quanto às Infrações 5 e 6, a Recorrente tratou-as de forma conjunta, pois se referem, ambas, a uma mesma conduta, qual seja, “*Procedeu a retenção a menor 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, ...*”, relativo à ST de “Marine Fuel” (Infração 5) e de “Marine GasOil” (Infração 6).

O Sujeito Passivo se opõe ao lançamento, alegando que a MVA das mercadorias acima descritas é de 30%, com base na Cláusula Décima Primeira do Convênio 110/07, ao invés da MVA de 31,79%, aplicável ao óleo diesel rodoviário.

A questão se circunscreve, portanto, à definição da norma aplicável para o cálculo do ICMS-ST devido nas operações de saída de “Marine Fuel” (Infração 05) e de “Marine GasOil” (Infração 06), entendendo o fisco ser a mesma aplicável ao óleo diesel, enquanto que o Contribuinte defende ser a regra genérica, prevista na Cláusula Décima Primeira do Convênio 110/07, que prevê uma MVA de 30%, para aquelas mercadorias não relacionadas no ATO COTEPE.

Examinando os autos, é possível notar que o óleo diesel comercializado pela Petrobrás foi descrito como “ÓLEO DIESEL A S500”, cujo NCM é “2710.19.21”, conforme se pode constatar pelo exame dos DANFE’s às folhas 76/77 do processo. É possível notar, igualmente, que tal NCM é a mesma dos produtos “Marine Fuel” e “Marine GasOil”, conforme afirmam os autuantes e admite o Sujeito Passivo.

Consultando a Tabela TIPI, é possível notar que a NCM citada possui a seguinte descrição: “Gasóleo” (óleo diesel), enquadrando-se como subespécie de óleo combustível, conforme abaixo.

NCM	DESCRÍÇÃO	ALÍQUOTA (%)
27.10	Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos.	
...	...	...
2710.19.2	Outros óleos combustíveis	
2710.19.21	"Gasóleo" (óleo diesel)	NT

Assim, a primeira conclusão a que se chega é no sentido de que todos os três produtos produzidos pela Petrobrás classificam-se como óleos combustíveis. Como tais, encontram-se enquadrados no regime de substituição tributária, por força da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 110/07, cujo teor reproduzo abaixo.

*“Cláusula primeira Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir ao remetente de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a seguir relacionados, com a respectiva classificação na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM -, situado em outra unidade da Federação, a condição de sujeito passivo por substituição tributária, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que o remetente estiver realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário:*

*...*  
*IV - óleos combustíveis, 2710.19.2;*  
*...*

Ora, estando enquadrado na substituição tributária e sendo óleo combustível, motivos não há para se querer enquadrá-lo na regra disposta na Cláusula Décima Primeira, destinada, apenas, às mercadorias não relacionadas no Ato COTEPE, conforme se lê abaixo.

*“Cláusula décima primeira Nas operações com mercadorias não relacionadas no Ato COTEPE a que se referem as cláusulas oitava a décima (grifo acrescido), inexistindo o preço a que se refere a cláusula sétima, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado:*

*...*

Assim, entendo que não assiste razão ao Sujeito Passivo, devendo ser conferido um tratamento tributário às mercadorias “Marine Fuel” e “Marine GasOil” idêntico ao dispensado ao óleo diesel.

Essa é a jurisprudência desta 2ª CJF, conforme Acórdão CJF Nº 0353-12/14, cuja ementa reproduzo abaixo.

“2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0353-12/14

*EMENTA: ICMS. ... 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOR. Operações com Marine Gasoil (óleo diesel marítimo). Aplicável às operações objeto da autuação a MVA específica de óleo diesel (infração 3). Infração subsistente. ...”*

A 3ª CJF possui esse mesmo entendimento, conforme Acórdão CJF Nº 0317-13/13, cuja ementa vai abaixo reproduzida.

“3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL  
ACÓRDÃO CJF Nº 0317-13/13

*EMENTA. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERNAS. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NESTE REGIME (COMBUSTÍVEIS). a) PAGAMENTO A MENOS DO IMPOSTO. a1) “MARINE GASOIL”. O combustível deve sofrer o mesmo tratamento tributário do óleo diesel, por ser uma espécie deste. Infração 2 caracterizada. ...”*

Mantendo, portanto, a, decisão recorrida naquilo que se refere às infrações 5 e 6.

Quanto à Infração 7, a conduta autuada foi descrita como “*Procedeu a retenção a menor 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, referente a ST de Óleo Diesel, ...”*”. Esta infração foi integralmente impugnada, tendo, a JJF, mantido apenas os valores contidos na Nota Fiscal nº 161.959-1, no montante de R\$13.095,12.

O Sujeito Passivo alega nulidade do julgamento, pois a JJF teria se utilizado de um fundamento surpresa, acerca do qual não teve oportunidade de debater ao longo da instrução processual.

Examinando os autos, é possível notar que o lançamento fiscal foi acompanhado de demonstrativo de apuração da base de cálculo, à folha 33, no qual há o detalhamento da metodologia de cálculo adotada pela fiscalização, devidamente comparada com o valor recolhido pela Recorrente e da respectiva diferença cobrada. Na informação fiscal prestada pelos autuantes, consta a informação de que a operação não pode desfrutar do tratamento fiscal favorecido de redução da base de cálculo.

Após a informação fiscal, o Sujeito Passivo teve mais duas oportunidades de se manifestar, às folhas 173/180 e 193/194, sem que tivesse trazido qualquer prova de que a operação devesse desfrutar de tratamento fiscal mais favorecido. Afasto, por isso, a alegação de nulidade por cerceamento do direito de defesa.

No mérito, a questão controvertida diz respeito à operação acobertada pela NF 161.959-1, cuja cópia se encontra à folha 181 do processo, relativa a fornecimento de óleo diesel A S500 à Petrobrás Distribuidora S/A.

As operações de saída de óleo diesel gozam do benefício fiscal de redução da base de cálculo, conforme prevê o § 7º do art. 268 do RICMS/12, conforme se lê abaixo.

“Art. 268. É reduzida a base de cálculo:

...  
§ 7º Nas operações internas com óleo diesel efetuadas por distribuidora de combustível ou transportador revendedor retalhista - TRR, destinadas a empresa de serviço de transporte urbano ou metropolitano de pessoas, para abastecimento de seus veículos, a base de cálculo poderá ser reduzida de tal forma que a carga tributária incidente corresponda a 15% (quinze por cento), observado o seguinte:

I - para fruição do benefício, o interessado deverá ser autorizado pela COPEC, onde será definida a cota de comercialização da mercadoria com a redução especial em função da média de consumo de cada um de seus clientes;

II - a redução de base de cálculo prevista nesse parágrafo alcança desde a saída promovida pela refinaria, sendo que:

a) a distribuidora ou TRR, credenciados pela COPEC, deverão emitir nota fiscal de venda demonstrando que no preço praticado foi descontado o valor do ICMS dispensado, e enviar cópia desse documento ao remetente do produto para que a aquisição de óleo diesel seja também beneficiada com redução de base

*de cálculo;*

*b) a refinaria deverá emitir a nota de saída de óleo diesel indicando a respectiva nota fiscal de venda referida na alínea “a” deste inciso e a expressão: “mercadoria destinada a empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas nos termos do § 7º do art. 268 do RICMS”.*  
*...”*

O benefício fiscal acima citado não é, contudo, incondicional, mas requer que sejam observadas certas condições, quais sejam: a) autorização da COPEC (prevista no inciso I); b) a Nota Fiscal emitida pela refinaria deve indicar a Nota Fiscal de venda emitida pela distribuidora, com o benefício fiscal ali aludido.

É importante destacar que o outro documento fiscal excluído do levantamento, pelo Autuante, relaciona-se a uma operação de complemento de preço, não guardando semelhança com a operação ora em análise.

Embora o Sujeito Passivo tenha trazido, em mesa, cópia do regime especial desfrutado pelos clientes da distribuidora, o exame do DANFE acostado à folha 181 revela que as informações nele inseridas (exigidas pelo RICMS/12, como condição para a fruição do benefício fiscal) não constam da Nota Fiscal nº 161.959-1 (transmitida pela Internet), o que pode significar devem ter sido prestadas após a emissão e publicização do documento fiscal citado, o que lhe retira qualquer eficácia jurídica.

Ora, a falta de menção à nota fiscal de origem, mediante a qual a distribuidora realizou a venda para seu cliente, inviabiliza o reconhecimento do benefício fiscal da redução da base de cálculo e, consequentemente, legitima o lançamento. Assim, entendo que a decisão da JJF se encontra amparada com a legislação, não merecendo reparo.

Do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, mantendo a decisão recorrida.

Caso o Sujeito Passivo obtenha outros elementos de prova, capazes de vincular a NF 161.959-1 com as saídas anteriores, promovidas pela distribuidora, deve peticionar à PGE/PROFIS com vistas a deflagrar o processo de controle da legalidade previsto no RPAF/99.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 299904.0001/17-0, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento de imposto no valor de **R\$59.639,82**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, alíneas “e” e “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo o órgão competente homologar os valores reconhecidos e recolhidos pelo autuado.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de setembro de 2018.

MAURÍCIO SOUZA PASSOS – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

LEÔNCIO OGANDO DUCAL – REPR. DA PGE/PROFIS