

A. I. Nº - 299904.0001/17-0
AUTUADA - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS
AUTUANTES - JUDSON CARLOS SANTOS NERI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 04/06/2018

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0063-05/18

EMENTA: ICMS. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. FALTA DE RECOLHIMENTO. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. BENS PARA O ATIVO FIXO DO ESTABELECIMENTO. 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. Não acolhida a arguição preliminar. Mantida as multas aplicadas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração ora apreciado foi lavrado em 06 de junho de 2017 e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$89.740,39, além de multa de 60% pela constatação das seguintes infrações:

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 2. 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. Referente às transferências de bens do ativo permanente, conforme “Anexo B” e notas fiscais eletrônicas, no montante de R\$9.259,71, sendo os fatos constatados de janeiro 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 ativo fixo do próprio 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 4 – 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 e destinadas ao consumo do estabelecimento, sendo a autuação referente às transferências de materiais de uso e consumo conforme demonstrativo “Anexo D” e notas fiscais eletrônicas, nos meses de janeiro a março, maio, agosto, outubro e dezembro de 2015, no montante de R\$6.398,14.

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 Gas Oil”, 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.

Tempestivamente, a autuada, por seus advogados, apresentou impugnação ao lançamento constante às fls. 38 a 56 onde, inicialmente após firmar a sua tempestividade, assevera que em atenção ao disposto no artigo 8º, § 3º do RPAF/99, está fazendo o encaminhamento do arquivo da peça em Word e planilha Excel.

Como preliminar, invoca a presença de nulidade do Auto de Infração, diante do cerceamento do direito de defesa e afronta ao princípio constitucional do devido processo legal (artigo 5º, Inciso LIV, da Carta Magna).

Fala acerca do devido processo legal consagrado no artigo 5º, Inciso LIV, da Carta Maior, além do que a ampla defesa e o contraditório deverão ser assegurados aos litigantes em processo judicial ou administrativo e aos acusados de modo geral, consoante previsão expressa do texto constitucional (artigo 5º, LV). Logo, mesmo no campo administrativo faz-se nodal a observância do devido processo legal, não podendo a Administração impor ao administrado uma conduta, sem antes viabilizar o direito constitucional de defesa.

Assevera que na presente autuação, foram compiladas diversas supostas infrações fiscais em um único Auto de Infração, o que dificulta sobremaneira a apresentação da respectiva impugnação, e em razão da ampla gama de assuntos tratados, há dificuldade de compreender e ter conhecimento sobre todas as situações fáticas indicadas pelo Fisco. Ademais, tratam-se de infrações de diversas naturezas, envolvendo diferentes discussões e abordagens jurídicas, que dificultam a apresentação da impugnação administrativa.

Lembra que o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado Bahia, no artigo 123, prevê o direito de o contribuinte fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal no prazo de sessenta dias, entendendo que tal prazo se refere a cada lançamento tributário.

No caso em debate, esclarece ter a Autoridade Fiscal procedido ao lançamento de sete exigências fiscais diferentes, havendo, em verdade, sete autuações em um único Auto de Infração. Destarte, foi deveras incrementada a dificuldade de apresentação da respectiva defesa administrativa, uma vez que se faz necessário o estudo de sete situações fáticas distintas, bem como a respectiva análise jurídica.

Nesta linha, de forma indevida entende ter sido limitado o seu direito a fruir do contraditório e da ampla defesa, pois além de dificultar o conhecimento dos fatos inserindo diversas infrações em um único Auto de Infração, também dificultou a apresentação de defesa por envolver várias situações jurídicas.

Diante o exposto, pontua ser o caso de se proceder a anulação do lançamento uma vez que houve nítida ofensa ao direito fundamental ao contraditório e à ampla defesa, pois foi limitado o direito à autuada de analisar os fatos e apresentar a respectiva impugnação.

De plano, reconhece a procedência parcial do Auto de Infração na seguinte forma:

- a) Reconhece parcialmente a infração 1 descrita acima, referente ao ICMS-DIFAL acrescido dos encargos legais, no total histórico de R\$6.079,02, tudo nos termos a seguir: Verificou que em relação às notas fiscais listadas na aba “2551 INFRAÇÃO 01” da PLANILHA NOTAS FISCAIS (doc. 03) com saldo a pagar, não houve o recolhimento do ICMS-DIFAL quando a exação era de

fato devida. Assim, acolhe de forma parcial a procedência da infração no tocante às referidas notas fiscais, no somatório total de R\$6.079,02.

- b) Reconhece parcialmente a infração 2 descrita acima, referente ao ICMS-DIFAL acrescido dos encargos legais, no total histórico de R\$7.191,83, conforme a seguir: Verificou-se que em relação às notas fiscais listadas nas linhas 9 a 76 da aba “2552 INFRAÇÃO 02” da PLANILHA NOTAS FISCAIS (doc. 03), não houve o recolhimento do ICMS-DIFAL quando a exação era de fato devida. Desta forma, reconhece a parcial procedência da infração no tocante às referidas notas fiscais, no somatório total de R\$7.191,83.
- c) Reconhece parcialmente a infração 3 descrita acima, referente ao ICMS-DIFAL acrescido dos encargos legais, no total histórico de R\$4.344,22, conforme a seguir: Verificou-se que em relação às notas fiscais listadas nas linhas 9 a 72 da aba “2556 INFRAÇÃO 03” da PLANILHA NOTAS FISCAIS (doc. 03), não houve o recolhimento do ICMS-DIFAL quando a exação era de fato devida. Por tal razão, reconhece a parcial procedência da infração no tocante às referidas, no somatório total de R\$4.344,22.
- d) Também reconhece parcialmente a infração 04, no total histórico de R\$2.642,82, conforme a seguir: Apurou que em relação às notas fiscais listadas nas linhas 11 a 31 da aba “2557 INFRAÇÃO 04” da PLANILHA NOTAS FISCAIS (doc. 03), não houve o recolhimento do ICMS-DIFAL quando de fato devia fazê-lo. Desta forma, reconhece a parcial procedência da infração no tocante às referidas notas fiscais, no somatório total de R\$2.642,82;

Assim, garante será efetuado o pagamento parcial das infrações 1, 2, 3 e 4. Por oportuno, informa que tão logo quitado o Documento de Arrecadação Estadual com os valores acima descritos, efetuará juntada do comprovante de recolhimento, ao que requer, desde já, a homologação dos valores recolhidos (pagamento parcial do crédito tributário constituído por meio deste Auto de Infração) por decisão administrativa a ser proferida pela Junta de Julgamento Fiscal do Conselho Estadual de Fazenda deste Estado.

Quanto aos valores remanescentes, assim se posiciona:

Considera que para as operações autuadas na infração 1, o ICMS-DIFAL foi recolhido de forma integral e regular eis que as notas fiscais listadas na aba “2551 INFRAÇÃO 01” da PLANILHA NOTAS FISCAIS (doc. 03), sem saldo a pagar, foram escrituradas com observância das disposições do Convênio ICMS 52/91, cláusula quinta, conforme indicado na coluna “justificativa da diferença - impugnação”.

Com efeito, nos termos do referido Convênio, assevera 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, o cálculo do ICMS/DIFAL (de origem do RJ e de SP) decorre da aplicação dos percentuais de 10% e 13%, transcrevendo a mencionada cláusula quinta do Convênio ICMS 52/91.

Nesses termos, para as operações representadas pelos documentos fiscais constantes da aba “2551 INFRAÇÃO 01” da PLANILHA NOTAS FISCAIS (doc. 03) sem saldo a pagar, revela-se indevida a exigência fiscal, eis que absolutamente legal e regular o recolhimento realizado pela PETROBRAS, à luz das disposições do Convênio ICMS 52/91.

Na infração 2, à exceção das operações cuja procedência da autuação se reconheceu expressamente, esclarece que não há como prosperar o lançamento fiscal. Isso porque as notas fiscais compreendidas nas linhas 91 a 97 da aba “2552 INFRAÇÃO 02” da PLANILHA NOTAS FISCAIS (doc. 03), foram corretamente escrituradas.

As Notas Fiscais nºs 2941 e 116840: foram devidamente escrituradas, visto que a NCM se encontra enquadrada no Convênio ICMS 52/91;

Já a Nota Fiscal nº 1682 se trata de devolução da Nota Fiscal nº 2805;

Em relação à Nota Fiscal nº 758276, aponta que se trata de ICMS/DIFAL pago a maior, eis que o valor exigido pela SEFAZ/BA (R\$ 159,22) é inferior ao valor efetivamente recolhido (R\$ 206,99), conforme se depreende claramente dos Comprovantes de Recolhimento e Livros de Apuração do

ICMS colacionados ao feito;

Quanto à Nota Fiscal nº 43566, a mesma foi cancelada, conforme documentação apensa, segundo afirma.

Frisa que para as operações representadas pelos documentos fiscais acima indicados, se revela indevida a exigência fiscal, cumprindo seja julgada improcedente a atuação neste aspecto.

Em relação à infração 3, aduz que as notas fiscais listadas nas linhas 79 a 82 da aba “2556 INFRAÇÃO 03” da PLANILHA NOTAS FISCAIS (doc. 03), são notas corretamente escrituradas e com ICMS/DIFAL devidamente recolhido, no valor de R\$ 179,73, o que se constata claramente pelo mero cotejo dos Comprovalentes de Recolhimento e Livros de Apuração do ICMS colacionados em anexo, e também nesse ponto, improcete a atuação fiscal.

Para a infração 4 registra que a operação consignada na nota fiscal nº 1.123 se trata de devolução da Nota Fiscal nº 1.344, emitida em 25/08/2011, no valor de R\$3.755,32, sendo tal fato confirmado pelo cotejo dos Comprovalentes de Recolhimento e Livros de Apuração do ICMS trazidos aos autos, e nessa senda, indevida a exação, devendo ser julgado improcete o lançamento fiscal.

Quanto às infrações 5 e 6, argumenta ser cediço que para o cálculo do ICMS-ST, as Secretarias de Fazenda realizam pesquisa do preço de venda dos produtos junto aos consumidores finais (no caso do óleo diesel é preço praticado nos postos de combustíveis), e com base nesta pesquisa o Estado calcula uma média ponderada do preço do produto, que resulta no percentual divulgado por ato legal interno dos Estados e por ATO COTEPE.

Diz que muito embora tenham por finalidade o abastecimento de embarcações, os produtos “Marine Fuel” (MF) e “Marine Gas Oil” (MGO) tratam-se de espécies sui generis em relação aos outros combustíveis, e por isso não foram regulamentados pela legislação do ICMS.

Nesse passo, como o MGO e o MF não são comercializados na mesma forma do óleo diesel automotivo e do óleo combustível, respectivamente, não há como se aplicar a Margem de Valor Agregado (MVA) específica do óleo diesel para os citados produtos, tampouco dos outros produtos listados nas legislações estaduais e nos anexos do Convênio ICMS 110/07.

Assim é que, considerando que não há tratamento específico na legislação em considerar o Marine Gasoil como Óleo Diesel, nem o Marine Fuel como Óleo Combustível, entende deva ser aplicada a Margem de Valor Agregado de 30%, nos termos da alínea “a” do inciso I do Convênio ICMS 110/07, transcrito.

Argumenta ser a finalidade da MVA permitir estimar-se na medida do possível, a base de cálculo do imposto que seria devido na operação substituída, cujo pagamento é antecipado na substituição tributária. Em outros termos, o percentual utilizado é uma presunção fiscal acerca do valor que será acrescido ao bem nas operações subsequentes à saída do produto da refinaria, portanto, a soma do valor agregado deve ao final retratar o valor do bem vendido ao consumidor, que é a real base de cálculo do ICMS incidente nas respectivas operações.

Corroborando a aplicação do Convênio ICMS 110/07, item I, alínea “a” ao caso em epígrafe, ressalta que a doutrina e jurisprudência têm aceitado a utilização de presunções em matéria de Direito Tributário, sobretudo em relação à substituição tributária progressiva relativa ao ICMS, desde que as referidas presunções não infrinjam os preceitos constitucionais ou, pior, distorçam os aspectos do fato gerador do tributo, tal como explica Hugo de Brito Machado em texto copiado.

Anota que muito embora seja possível afirmar que as características físico-químicas do óleo diesel automotivo assemelham-se às características do “Marine Gas Oil”, bem como que as características do óleo combustível assemelham-se às do “Marine Fuel”, certo é que as MVAs próprias do óleo diesel e do óleo combustível não se prestam para estimar a base de cálculo do ICMS-ST nas operações com produtos assemelhados, dada a especificidade apresentada pela cadeia de comercialização dos combustíveis marítimos, nestes compreendidos o “Marine Gas Oil” e o “Marine Fuel”.

Explica que a MVA do Óleo Diesel, por exemplo, é fixada a partir de pesquisas quinzenais de preços praticados junto a consumidores de combustíveis automotivos, todavia, não há nenhuma correlação entre os mercados consumidores consultados e o segmento de combustíveis marítimos, isto é, os adquirentes de “Marine Gas Oil”, de maneira que as especificidades apresentadas pela cadeia de comercialização dos combustíveis marítimos, no caso, do “Marine Gas Oil”, inviabilizam o uso da MVA do Óleo Diesel.

Pontua que se adotada a MVA do óleo diesel para o “Marine Gas Oil”, o resultado é uma distorção da base de cálculo na substituição tributária que ao final, implica em exigir imposto sobre valor diverso daquele efetivamente praticado na relação substituída, o mesmo ocorrendo acaso se utilize a MVA do óleo combustível para o “Marine Fuel”.

Deste modo, entende que a solução legal mais coerente é aplicar a regra geral da MVA nas operações internas, no percentual de 30% (trinta por cento), conforme disposto no Convênio ICMS 110/2007, na Cláusula 11ª, I, “a”.

Conclui que a Fiscalização apurou valor indevido em razão da aplicação incorreta do MVA, cumprindo seja o lançamento em tela julgado insubsistente, para em seguida declarar-se a extinção do crédito tributário constituído nas infrações 5 e 6.

Finalmente, na infração 7, esclarece que não há como prosperar o lançamento fiscal. Isso porque as notas fiscais autuadas foram corretamente escrituradas.

Para a NF-e nº 162399-1, fala que em 16/11/2015 (dentro da competência do mês de novembro de 2015), o estabelecimento autuado emitiu a Nota Fiscal nº 163.390-1 (Doc. 05), com o objetivo de complementar o ICMS-ST destacado a menor na NF-e 162.399-1, e diante disso, não há diferença a ser recolhida a título de ICMS-ST.

Quanto à NF-e 161959-1, esclarece ser referente à operação com redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária aplicada seja de 15% (mercadoria destinada a empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas), na forma do Artigo 268, § 7º, Inciso II, alínea “b” do Decreto nº 13.780/12, e conforme se pode observar no DANFE nº 161.959-1 (Doc. 06), houve a informação da aplicação do benefício no campo dados adicionais. Nesses termos, verifica que houve integral observância da legislação aplicável, não sendo devida qualquer diferença a título de ICMS-ST.

Aborda a seguir que sendo sabido que a autuação fiscal em tela merece ser afastada na melhor forma de direito e justiça, contudo, ainda que assim não fosse (o que apenas se admite *ad argumentandum*), a multa aplicada ao contribuinte ora impugnante (no patamar de 60%) possui natureza confiscatória, afrontando o disposto no artigo 150, inciso IV, da Constituição Federal, conforme transcrição, pontuando que no caso concreto, não se busca declaração de inconstitucionalidade de norma, mas tão-somente a proclamação de sua ineficácia, o que é sim possível, conforme ensinamento doutrinário representado por textos de Agostinho Toffoli Tavoraro, José Orlando Rocha de Carvalho, Samuel Monteiro e Marco Antônio Piazza Pfitscher.

Anota que não pairam dúvidas quanto à incidência do Princípio da Vedação de Confisco igualmente às penalidades tributárias, observando-se serem as mesmas, igualmente classificadas como obrigações tributárias principais, na medida em que de natureza pecuniária e o fato da utilização de multa com elevado patamar torna proibitiva a própria operação econômica.

Traz exemplo de decisão prolatada pelo Supremo Tribunal Federal, que em decisão recente teve a oportunidade de considerar confiscatória multa tributária aplicada no percentual de 250% sobre o valor da operação, no julgamento do Ag. Reg. no RE n.º 754.554/GO, Relator: Min. Celso de Mello, 2ª Turma, DJe 27/11/2013).

Pede ao final seja afastada a multa ora impugnada, na melhor forma de direito.

Em conclusão, requer seja acolhida a preliminar arguida, reconhecendo a nulidade do auto de infração nos termos contidos na causa de pedir, a concessão de oportunidade para se manifestar sobre as Informações Fiscais, nos termos do artigo 127, § 7º, do RPAF/BA, e finalmente, na

improvável hipótese de não acolhimento da nulidade aduzida, sejam julgadas improcedentes as autuações, uma vez que não houve qualquer descumprimento da legislação tributária nem, tampouco, falta de recolhimento de tributo devido, o que se requer e se espera, constituindo a impugnante no status quo ante para que nenhum efeito do ato administrativo seja perpetrado, no sentido de gerar prejuízos ulteriores, além dos que já foram consolidados pela atuação equivocada da fiscalização fazendária.

Informação fiscal prestada pela autuante às fls. 145 a 156 aponta, após descrever as infrações e os argumentos da defesa, que deixa de analisar aqueles referentes à interpretação de normas legais aplicáveis aos fatos, por diversas vezes citadas em sua defesa.

Quanto à alegação de cerceamento de defesa para fins de pormenorização das autuações, informa que todos os demonstrativos foram encaminhados à autuada, inclusive preliminarmente à lavratura do Auto de Infração, e que a mesma procedeu à análise o que resultou no reconhecimento parcial das infrações 1, 2, 3 e 4. Sobre os dispositivos do RPAE/99, fala que estes são aplicados com rigor.

Esclarece que para desenvolvimento dos trabalhos de fiscalização a respeito de divergências nos recolhimentos de impostos, foram emitidas as seguintes intimações através do Domicílio Tributário Eletrônico (DTE): nº 14.975 em 20/04/2017 e 15.375 em 02/05/2017, sobre a matéria de DIFAL não atendidas no prazo, sendo as mesmas reiteradas através de diversos e-mails. Foi emitida também a intimação número 15.900 de 15/05/2017, sobre a matéria de substituição tributária não atendida no prazo, reiterada através de diversos e-mails, finalmente respondida em 04/07/2017, data posterior à lavratura do Auto, prejudicando a conclusão da fiscalização em tempo hábil e de forma satisfatória.

Na infração 1, aponta as notas fiscais reconhecidas pela autuada como devidas, no valor de R\$6.079,02, e ao analisar os argumentos da defesa, acata o mesmo para as notas fiscais 91 de 06/03/2015 cuja NCM do produto consta do Convênio ICMS 52/91 no valor de R\$ 884,11 e a Nota Fiscal nº 50.529 de 14/04/2015 no valor de R\$204,15, por se tratar de nota fiscal de devolução.

Excluiu, da mesma forma, a Nota Fiscal nº 1948 de 31/01/2015 os itens 1, 5, 6, 7 e 8, cuja NCM do produto consta do Convênio ICMS 52/91, os itens 2 e 4 cujos pagamentos foram feitos sem a redução de base de cálculo prevista no Convênio e totaliza R\$280,01, porém não acataram os argumentos da Autuada, para o item 3 cuja NCM 73072900 não consta do referido Convênio, desse modo o pagamento foi efetuado a menor restando uma diferença a pagar de R\$38,51.

Mantêm as autuações das notas fiscais abaixo de seguintes números:

- 2.042 de 17-03-2015, NCM 73072900 dos itens 1 e 2 não constam do Convênio;
- 12.217 de 03-03-2015, com NCM 74199990 do item 09 não mais pertence ao Convênio desde 28/02/2011;
- 37.766 de 10/03/2015, na NCM 68149000 dos itens 01 até o 35 não consta do Convênio;
- 3.057 de 10/04/2015, a NCM 85119000 do item não consta do Convênio;
- 371.449 de 25/05/2015, sem justificativa apresentada pela Autuada;
- 12.938 de 16/06/2015, NCM 84149034 do item 01 não consta do Convênio;
- 98.438 de 23/12/2015, cujos cálculos foram feitos utilizando-se a RBC prevista no Convênio.

Desse modo, mantêm a autuação do valor remanescente de R\$9.233,31.

Na infração 2, pontua que a empresa reconhece parcialmente o valor de R\$ 7.191,83 em relação às notas fiscais listadas em demonstrativo, e após análise dos argumentos defensivos, acatam o posicionamento da defesa para as Notas Fiscais nºs 2.941 de 20/01/2015 no valor de R\$500,04, 758.276 de 26/02/2015 no valor de R\$159,22, 116.840 de 08/06/2015 no valor de R\$912,31, 1.682 de 30/11/2015 no valor de R\$500,00 e 43.566 de 22/12/2015 no valor de R\$2,98, totalizando R\$2.074,54, excluindo-as da infração, e considerando extinta a discussão na infração, pela ausência de valor

remanescente.

Quanto à infração 3, aponta terem restado para discussão as Notas Fiscais nºs 8.938 de 30/06/2015, 33.617 de 16/06/2015, 33.616 de 08/07/2015 e 37.408 de 24/11/2015 que a Autuada alega tratar-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.

Revisando o levantamento efetuado verificaram que os pagamentos que ocorreram para as Notas Fiscais nºs 33.617 foram pagos os valores referentes aos itens 1 e 3, restando em lide o item 04 da referida nota; a 8.938 foi recolhido o valor apenas do item 1, restando em lide o item 02; a 3.616 foram pagos os valores referentes aos itens 1, 4, 6 e 7, restando em lide o item 03 e do mesmo modo a Nota Fiscal nº 37.408 foram pagos os valores referentes aos itens 2, 7 e 8, restando em lide o item 5. Desse modo, mantêm a infração no valor remanescente de R\$179,73.

Já na infração 4, ao analisarem os argumentos e dados apresentados pela empresa autuada, localizaram a nota fiscal de saída 1.344 registrada no valor de R\$ 37.553,17, com CFOP 6557 (transferência de material de uso e consumo) em 25/08/11, sem referência nas informações complementares à motivação da transferência, tampouco referência à nota fiscal original de entrada do material de propriedade da Petrobrás, e desse modo, entendem que referente à Nota Fiscal nº 1.123 de 27/01/2015 não deve haver recolhimento de DIFAL, extinguindo a discussão da infração.

Ao analisar os argumentos da defesa na infração 5, esclarece que não procedem as alegações da Autuada como podem ser verificadas nas notas fiscais de saídas emitidas a NCM do “Marine Fuel” é 27101922, mesma utilizada para as saídas de óleo combustível, que é a mesma que consta do Anexo I do Regulamento do ICMS 2012, Redação vigente ano 2014, cuja MVA é de 31,46%, e diferente da NCM 2710.19.3 de lubrificantes derivados de petróleo cuja MVA prevista é de 30%, portanto não são mercadorias “não relacionadas no Ato COTEPE”, o que faz com que mantenham a infração na sua íntegra.

Aponta de igual modo, que a empresa autuada compilou a defesa das Infrações 5 e 6 de modo geral conforme descrito acima, sendo o seu procedimento contraditório, uma vez que utiliza a redução de base de cálculo prevista para o óleo diesel no artigo 268, inciso XXIII do RICMS/12 vigente à época dos fatos, bem como a alíquota prevista para o óleo diesel, alegando a semelhança entre os produtos.

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

Aduz que o citado sítio na “internet” da Petrobras Distribuidora indica: *“O óleo diesel é utilizado em motores de combustão interna e ignição por compressão (motores do ciclo diesel) empregados nas mais diversas aplicações, tais como: automóveis, furgões, ônibus, caminhões, pequenas embarcações marítimas, máquinas de grande porte, locomotivas, navios e aplicações estacionárias (geradores elétricos, por exemplo)”*.

Sendo assim, garante que não há presunção alguma: o “Marine Gas Oil” é óleo diesel, inclusive com a utilização da mesma NCM 27101921, e assim deve ser calculado o imposto. Questiona como um produto pode ser óleo diesel para se beneficiar da redução de base de cálculo, sob a alegação de assemelhar-se a este, mas outro produto para a aplicação da MVA?

Quanto à alegação de que não há como realizar pesquisa de preço do óleo diesel marítimo para a determinação da MVA, se trata de um equívoco, garante. Se o Estado da Bahia optou por realizar a pesquisa somente nos postos de combustíveis, isto decorre da representatividade do óleo diesel marítimo ser bem pequena quanto ao total consumido de óleo diesel, não possuindo influência estatística no cálculo da MVA, motivo pelo qual a infração fica mantida.

Por fim, para a infração 7, afirma ter analisado os argumentos da Autuada, comprovando a emissão da Nota Fiscal complementar nº 163.390, retirando a mesma do demonstrativo de infração e para a Nota Fiscal nº 161.959, não procede a alegação da informação do benefício da RBC nas informações complementares da nota fiscal conforme abaixo e cópia da nota fiscal anexa ao PAF:

“INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES

**Base reduzida para Sub.Trib. *IMUNIDADE DO IPI - CONF.ART.155, p 3º, DA CONST. FED.DE 88, E CONF. INCISO IV, ARTIGO 18 DO DECRETO Nº 7.212/2010. *I.B.: L220201513563. Cert.Ensaio:3899/2015/220. *1350 *Modalidade de venda: LPA *Tipo de contrato: N4 *Ordem de vendas: 0206049495 *DOCUMENTO EMITIDO NOS TERMOS DO AJUSTE SINIEF N.º 07/05 E SUAS ALTERACOES *Quantidade referente a 20º C e densidade 0.8401 RH2 *Volume referido a temperatura ambiente: 908813 litros”.*

Desse modo mantém a autuação no valor remanescente de R\$13.095,12.

Tendo em vista a elaboração de novos demonstrativos na informação fiscal, o sujeito passivo foi intimado para tomar conhecimento do teor dos mesmos, recebendo cópia (fls. 170 e 171), motivo pelo qual retornou ao feito (fls. 173 a 180), no sentido de que embora a informação fiscal prestada reconheça a procedência dos seus argumentos, mantém a autuação do valor remanescente de R\$9.233,31, apontando que as NCMs de alguns itens das notas fiscais relacionadas na fl. 150 não constam do Convênio ICMS 52/91.

Destaca que não procede o argumento em relação à Nota Fiscal nº 12.217, uma vez que a “NCM 74199990 do item 09 não mais pertence ao Convênio desde 28/02/2011”, porque a nova redação do item 1.3, do Anexo II pelo Convênio ICMS 182/10, efeitos a partir de 01.03.11, abrangeu os NCMs 7310.10.90, 7310.29.10 e 7310.29.90. Mas não houve alteração no item 1.4 do referido anexo, o qual contempla a NCM 7419.99.90, adotada na NFe em questão.

Quanto aos demais itens, as notas em discussão, garante se referirem 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, conforme arguido em defesa, o cálculo do ICMS/DIFAL (de origem do RJ e de SP) decorre da aplicação dos percentuais de 10% e 13%.

Desse modo, improcede a infração 1, salvo na parte já reconhecida pela autuada em sua impugnação.

Para a infração 2, aponta que deve ser extinta a infração quanto às Notas Fiscais nºs 2941, 116840, 1682 e 758276, remanescendo apenas o valor já reconhecido pela autuada na defesa apresentada.

Em relação à infração 3, indica ter a informação fiscal reconhecido parcialmente a impugnação, todavia manteve a autuação quanto às Notas Fiscais nºs 33.617 (item 04), 8.938 (item 02), 3.616 (item 03) e 37.408 (item 05), apontando-se saldo remanescente de apenas R\$179,73, todavia não disse o que é esse valor mantido, nem deu maiores explicações sobre o que compõe o valor considerado. De fato, nem a informação fiscal, nem os anexos apresentados, elencam de modo preciso os valores que foram reavaliados, nem os critérios dessa reavaliação. Com isso, entende restar impossível impugnar especificamente a informação fiscal genérica, o que implica em evidente limitação do seu direito de defesa.

Observa que as autoridades fiscais, ao trazerem genérica e inespecífica reavaliação, não desconstituíram fundamentadamente as alegações da defesa, no sentido de que todo o valor remanescente é indevido, eis que já devidamente pago conforme documentos de comprovantes de recolhimento e Livros de Apuração do ICMS, juntados com a impugnação, e assim, a atuação deve ser julgada improcedente, remanescendo apenas o valor já reconhecido.

Na infração 4, observa ter a informação fiscal reconhecido a alegação defensiva de que a operação consignada na Nota Fiscal nº 1.123 se trata de devolução da Nota Fiscal nº 1.344, emitida em 25/08/2011. Desse modo, deve ser extinta a infração quanto à nota fiscal em questão, remanescendo apenas o valor já reconhecido pela autuada.

Para as infrações 5 e 6, anota que a informação fiscal não reconhece os termos defensivos, alegando que no tocante ao “marine fuel”, a NCM empregada (2710.19.22) é a mesma utilizada para as saídas de óleo combustível e diferente da NCM de lubrificantes e derivados de petróleo (2710.19.3). Já no que pertine ao “marine gasoil”, alega que seria óleo diesel marítimo, com utilização da mesma NCM 2710.19.21.

Diz ser o entendimento dos autuantes improcedente, cabendo acrescentar algumas considerações àquelas já lançadas na impugnação e que complementam os termos defensivos, sendo certo que para apuração do valor a ser recolhido a título do ICMS por Substituição Tributária, o critério quantitativo do tributo ainda leva em conta a Margem de Valor Agregado (MVA), que é adicionada à base de cálculo em relação às operações posteriores à etapa inicial de comercialização da cadeia produtiva.

Contudo, a verificação do valor a título de Margem de Valor Agregado leva em conta o preço de venda do produto na última etapa da cadeia de comercialização, ou seja, o valor do produto junto aos consumidores finais assegura.

Frisa que o Estado, com base em pesquisa realizada para verificação do preço final do produto, calcula uma média ponderada que resulta em um percentual divulgado por Ato legal interno dos Estados e por Ato COTEPE (Comissão Técnica Permanente do Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços), os quais, não generalizaram a aplicação da MVA para todos os “óleos combustíveis” de modo a abranger o “Marine Gas Oil” e o “Marine Fuel”, sendo específicos para o combustível rodoviário, cuja pesquisa é realizada com base no preço praticado nos postos de combustíveis, utilizado para abastecimento de caminhões e ônibus.

Contudo, não há como realizar este tipo de análise em postos de combustíveis em relação ao “Marine Gas Oil”, uma vez que se trata de produto específico da Petrobrás não regulamentado pela legislação, e cujo nicho de aproveitamento entre consumidores finais não é o mesmo do óleo diesel rodoviário, já que o MGO se destina ao abastecimento de embarcações.

Desta forma, entende que não há como aplicar a mesma MVA do “óleo diesel” para o “Marine Gas Oil”, sendo aplicada a margem de valor agregado de 30% cabível para os produtos que não estão relacionados em ato do COTEPE, nos termos do Convênio ICMS 110, de 28 de setembro de 2007, conforme já transcrito na peça de impugnação.

Ressalta que o percentual de Margem de Valor Agregado traduz uma presunção fiscal acerca do valor que será acrescido ao bem nas operações subsequentes à saída do produto da refinaria. Tal percentual visa retratar o valor do bem vendido ao consumidor final, para então ser encontrado o valor da base de cálculo do ICMS incidente nas respectivas operações.

Nesse sentido, afirma que o Convênio ICMS 110/2007 estabelece na Cláusula Nona que os Estados e o Distrito Federal podem adotar margem de valor agregado obtida mediante aplicação da fórmula matemática $MVA = \{ [PMPF \times (1 - ALIQ)] / [(VFI + FSE) \times (1 - IM)] / FCV - 1 \} \times 100$, na qual a variável “PMPF” é o “*preço médio ponderado a consumidor final do combustível considerado, com ICMS incluso, praticado em cada unidade federada, apurado nos termos da cláusula quarta do Convênio ICMS 70/97, de 25 de julho de 1997*”.

Por sua vez, menciona que a Cláusula Quarta do Convênio ICMS 70/1997 de 25 de julho de 1997, revela que o método de cálculo da MVA do óleo diesel comum não atende à especificidade do “marine gasoil”, na forma transcrita.

Desse modo, não admite que o percentual de margem de valor agregado do óleo diesel possa ser aplicado ao “Marine Gas Oil”, tendo em vista que a legislação pertinente exige a especificidade da análise mercadológica para a definição do percentual aplicável.

Entende padecer de sentido a alegação do Fisco a respeito da alegada “representatividade bem pequena” do produto quanto ao total consumido de óleo diesel, que supostamente não teria influência estatística no cálculo da MVA, pois é justamente por conta da disparidade entre

mercados consumidores finais, e pela especificidade do mercado de “Marine Fuel” e “Marine Gas Oil” que não se pode considerá-los conjuntamente com o combustível rodoviário.

Aborda que as presunções em matéria de Direito Tributário, em relação à substituição tributária relativa ao ICMS, não podem infringir os preceitos constitucionais, especialmente da capacidade contributiva e do não confisco, sob pena de se tributar fato gerador ou base de cálculo distantes da realidade, e a fixação e aplicação da Margem de Valor Agregado deve refletir com fidedignidade o valor que determinado produto irá assumir na sua venda ao consumidor final, não podendo materializar carga tributária distinta daquela que existiria acaso a tributação fosse realizada sem aplicação da substituição tributária.

Conforme indicado acima, apesar de se utilizar para “Marine Gas Oil” a base de cálculo e alíquota relativa ao óleo diesel, para fins de aplicação da Margem de Valor Agregado não pode ser tratado como se diesel fosse, já que o nicho de mercado do produto final não é o mesmo.

Evidentemente, por força do artigo 150, I, da Constituição Federal, é vedada a instituição de tributos sem lei anterior que o estabeleça. No presente caso, o Fisco pretende cobrar ICMS das operações de venda de “Marine Fuel” e “Marine Gas Oil”, afirmando que a Petrobras reteve e recolheu a menor o tributo decorrente da substituição tributária, mas é evidente que não existe fundamento na legislação tributária que corrobore o posicionamento do Fisco e a autuação deve ser julgada improcedente.

Quanto à infração 7, aduz ainda restar indevida a cobrança de nota fiscal remanescente relativa à 161.959-1, em relação à qual a fiscalização apontou que *“não procede a alegação da informação do benefício da RBC nas informações complementares da nota fiscal conforme abaixo e cópia da nota fiscal anexa ao PAF nas páginas”*, da qual discorda, uma vez que a citação feita na fl. 156 não corresponde ao conteúdo integral do documento, comparando ilustrativamente, os referidos textos:

Nota que os autuantes transcrevem na informação fiscal apenas parte do campo de informações complementares da nota fiscal, omitindo, não se sabe por que, trecho da mesma:

Mercadoria destinada à empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas nos termos do art. 268 do RICMS. GAPT/GEATD/GFRNE 185/2015. Vendas em ABRIL/2015 conf NFs 1360482-0645-0699-0916-1415-1709-1706-2379-2435-2012-2437-3092-3161-2692-3557-3508-4315-4131-4748-4580-5168-5449-6020-6187-6644-6337-6658-6940-7687-8173-8334-9485-9488-9292- 1370350-0493-0622-0496-1186-1833-2571-3103-3421-3539-4197-4488-4740-5277-5475-5963-5830-6506-6378-6535-1360876-0917-1433-1736-2380-2177-2846-2856-3046-3495-3575-4149-4130-4987-4990-5448-5342-5943-5991-5941-6487-6655-7128-7086-7690-7707-7685-8476-8442-9641-9477-1370181-0183-0668-1261-1987-2016-2035-2871-2874-3466-3692-4196-4203-4703-4739-4657-5323-5887-6137-5917-6502-6504.

Evidentemente, não procede a alegação dos autuantes de que inexistiria informação do benefício da redução da base de cálculo nas informações complementares da nota fiscal, pois está devidamente registrada na referida nota que se trata de mercadoria destinada à empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas. Do exposto, a autuação deve ser julgada improcedente.

Reitera o pedido da produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, e que ao final sejam julgadas improcedentes as autuações, uma vez que salvo na parte reconhecida, não houve qualquer descumprimento da legislação tributária e tampouco falta de recolhimento do ICMS.

Retornando mais uma vez para manifestação dos autuantes, estes, às fls. 186 e 187 apontam que a NCM 74 199990 pertence ao grupo e as alegações da autuada se referem a outro tipo de equipamento conforme Anexo II do Convênio ICMS 52/91 cuja NCM é 74199999, razão pela qual não procedem os argumentos defensivos, e quanto às demais notas fiscais aduzem que não apresentou novos dados.

Quanto às infrações 2 e 4, afirmam estarem as mesmas extintas.

Para as infrações 5 e 6 afirmam que a empresa autuada não acrescentou nenhum dado novo.

Na infração 3, argumentam que na fl. 152 da informação fiscal, os valores estão detalhados por nota fiscal e itens não recolhidos, não procedendo as arguições defensivas.

Em relação à infração 7, refutam os argumentos da defesa, diante do fato de que na nota fiscal não constam informações acerca da destinação.

Mais uma vez intimada a tomar conhecimento da nova informação fiscal (fls. 190 e 191), a empresa volta a se manifestar (fls. 193 a 194),

A nova manifestação fiscal não acresce elementos que infirmem os termos defensivos.

Em relação à infração 1, fala ter sido esclarecido que as notas em discussão (remanescente de R\$9.233,31) 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, conforme defesa, o cálculo do ICMS/DIFAL (de origem do RJ e de SP) decorre da aplicação dos percentuais de 10% e 13%.

No que toca à infração 3, o Fisco se limita a remeter aos termos da manifestação anterior, sendo que o saldo remanescente de R\$179,73 na informação fiscal ou nos anexos não constam os valores que foram reavaliados, nem os critérios dessa reavaliação. Com isso, resta impossível impugnar especificamente a informação fiscal genérica, o que implica em evidente limitação do direito de defesa da empresa.

Refuta a alegação de que na infração 7, a Nota Fiscal nº 161.959-1 não conteria informações sobre destinação, uma vez que conforme demonstrado pela juntada do documento fiscal, nele está explícita a informação adicional: *“Mercadoria destinada a empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas nos termos do p 7º do art. 268 do RICMS/BA”*.

Diz não proceder a alegação dos autuantes de que inexistiria informação do benefício da redução da base de cálculo nas informações complementares da nota fiscal, pois está devidamente registrada na referida nota que se trata de mercadoria destinada à empresa de serviço de transporte urbano e metropolitano de pessoas. Do exposto, a atuação deve ser julgada improcedente.

Reitera o pedido da produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, e que ao final sejam julgadas improcedentes as autuações, uma vez que salvo na parte reconhecida, não houve qualquer descumprimento da legislação tributária e tampouco falta de recolhimento do Imposto sobre Circulação Mercadoria de Serviços (ICMS).

Em nova intervenção para conhecimento dos novos argumentos trazidos pela defesa, os autuantes se manifestam no sentido de que as alegações apresentadas já foram objeto de discussão na informação fiscal às fls. 186 e 187, encaminhando o feito para julgamento.

Consta às fls. 198 a 201 extrato de recolhimento por parte da empresa, totalizando R\$20.244,15 de imposto devidamente reconhecido como devido.

Na assentada do julgamento, compareceu a defesa para acompanhamento do julgamento, pugnando pela improcedência da parte remanescente quando da sua sustentação oral. Presente de igual modo uma das autuantes, a qual reafirmou os termos da autuação, solicitando a manutenção do lançamento naquilo ainda objeto da lide.

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.

Observe 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
TOTAL	6.079,02	9.233,31	15.312,33

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
Abril	732,84
Maior	150,42
Junho	72,72
Julho	96,58
Agosto	20,64
Setembro	433,71
Outubro	35,88
Novembro	38,49
Dezembro	54,00
TOTAL	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 apego 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
TOTAL	4.344,22	179,73	4.523,95

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 defendente 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.galpennergia.com/PT/PRODUTOSSERVICOS/PRODUTOS/COMBUSTIVEISMARINHA/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-F DMA 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 - otimiza 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 microcircuito 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 automotrizes, colhedores de ervilha, colhedores de forragem para silagem, colhedores de tomate, gadanhadeiras condicionadoras, máquinas de vindimar, vibradores de tronco para colheita de azeitona e outros frutos, bem como outros equipamentos automotrizes, 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 autónomos, 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 Gas 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.

Analisei, 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 gasolinas, óleos combustíveis, querosenes 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 - gasolinas - NCM 2710.11.5;

2 - **óleos combustíveis** – NCM 2710.19.2; (grifos não originais)

3 - querosenes - 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	
	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%	-

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	
	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%	-

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	
	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%	-

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	
	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%	-

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 nº 52 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, remanescendo 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 mantenho 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 confiscatoriedade da 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
Total	89.740,39	59.639,82		

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **299904.0001/17-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado 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 de Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2018.

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

JOÃO VICENTE COSTA NETO - JULGADOR