

A. I. N° - 298663.0005/18-0  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
AUTUANTES - TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS e JUDSON CARLOS SANTOS NERI  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 10/07/2019

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0063-01/19**

**EMENTA:** ICMS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA DE CRÉDITO. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MERCADORIAS SOB NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. A partir do momento que foi adicionado ao petróleo, o Pentano (C5+) deixou de existir como produto individualizado, não havendo o direito ao creditamento, nos moldes efetuados pelo sujeito passivo, uma vez que petróleo foi o produto transportado e este, na operação interestadual, goza de não-incidência do ICMS na forma do artigo 155, X, “b” da Constituição Federal. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 06/09/2018, para exigir o crédito tributário no valor de R\$10.520.593,73, em vista da seguinte imputação - **04.05.01** - Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2015, janeiro a novembro de 2016, janeiro a agosto e outubro a dezembro de 2017. Acrescido da multa de 60%;

Complemento: “*Crédito fiscal indevido de Gasolina Natural C5+ oriundos de outras unidades da Federação e transferidos para o Estado da Bahia em navios, misturados ao petróleo bruto, tornando-se uma mistura homogênea e com a não incidência de ICMS prevista na Constituição Federal*”.

O Autuado apresenta peça defensiva através de seu representante legal, fls. 145 a 160, inicialmente, relata quanto à tempestividade da impugnação e reproduz a infração juntamente com o enquadramento.

Sustenta ilegalidade, pois disse que gasolina natural (C5+) tem regime de ICMS do gás natural, e não do petróleo, tendo direito ao crédito de ICMS.

Enfatiza que a Fiscalização não reputa que houve fraude, simulação ou inidoneidade nas notas fiscais da PETROBRAS (doc. 1), o que evidentemente acarretaria descrição e enquadramento legal distintos daqueles constantes no Auto de Infração: a controvérsia existente entre a autuada e os autuantes se refere apenas à classificação do C5+, se seria ou não um produto beneficiado com a não incidência do ICMS.

Para a compreensão integral da aludida controvérsia, disse que se mostra fundamental o exame de três premissas, a partir das quais a Junta de Julgamento Fiscal – JJF certamente concluirá pela improcedência do presente Auto de Infração: “*a) a interpretação adequada para a norma concessiva de “imunidade” às operações com petróleo e seus derivados; b) as distinções entre o regime de ICMS incidente sobre o petróleo e o gás natural; c) a origem do C5+, conhecido também como “gasolina natural”*”.

Alega que a interpretação adequada para a norma concessiva de imunidade às operações com petróleo e seus derivados.

Salienta que o ICMS é o tributo que mais arrecada do país, sendo responsável por 18,3% do total da carga, segundo levantamento feito pelo Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação. Pelo vultoso montante envolvido, e também para evitar insegurança jurídica, o constituinte

entendeu por bem regulamentar diversos pontos do ICMS na própria Constituição Federal, versando sobre ele em 46 enunciados normativos.

Destaca reproduzindo o art. 155, § 3º, X, “b”, da Carta Magna, que institui uma hipótese de não incidência do ICMS: a imunidade para as operações que destinem *petróleo e seus derivados* para outro Estado da Federação.

Assevera que o objetivo de tal norma não se destina à redução do preço da mercadoria em benefício dos consumidores, mas sim à criação de uma regra de exceção, de modo a destinar todo o ICMS ao Estado de destino da mercadoria, contrariando a regra geral de divisão do valor arrecado com o ICMS entre o Estado de origem e o Estado de destino.

Ressalta que que se trata de norma polêmica, visto que acaba subvertendo a regra geral do ICMS, prejudicando enormemente os Estados produtores, a exemplo do Rio de Janeiro e da própria Bahia. Refuta que consistindo em uma regra excepcional, não há como o seu alcance ser estendido a casos não abrangidos pela literalidade do seu texto.

Cita jurisprudência do Supremo Tribunal Federal-STF (STF – RE 193.074 – Tribunal Pleno Relator Ministro Ilmar Galvão – Publicado no DJ 28/5/1999, p. 21) que consolidou no sentido de que a imunidade do art. 155, § 2º, X, b, da Constituição Federal-CF, que interpretou restritivamente e, por isso, não se aplica sobre os produtos derivados de petróleo que não os arrolados no enunciado normativo.

Registra que em auxílio na definição do método interpretativo correto para a imunidade do art. 155, § 2º, X, “b”, da CF, das normas que assegurem algum benefício tributário sempre se interpretarão de modo “literal” (art. 111 do CTN).

Consigna que não havendo norma constitucional expressa e literal em sentido diverso, o regime de tributação será o da não-cumulatividade, repartindo-se a arrecadação entre os Estados em caso de operação interestadual e constituindo direito do contribuinte o usufruto dos seus benefícios, tais como o do aproveitamento de créditos. Assim, diz que se o produto não for (a) petróleo; (b) lubrificante derivado de petróleo; (c) combustível líquido derivado de petróleo; (d) combustível gasoso derivado de petróleo; ou (e) energia elétrica, simplesmente a norma contida no art. 155, § 2º, X, “b”, da Constituição Federal não incidirá no caso.

Impugna em relação às distinções entre o regime de ICMS incidente sobre o petróleo e seus derivados e sobre o gás natural e seus derivados.

Esclarece que os hidrocarbonetos naturais são compostos químicos constituídos essencialmente por átomos de carbono (C) e de hidrogênio (H), que se formam a grandes pressões no interior da terra e são trazidos para zonas de menor pressão através de processos geológicos, onde podem formar acumulações comerciais (petróleo, gás natural, carvão etc).

Aponta que o próprio texto constitucional reconhece a diferença entre o petróleo e seus derivados, por um lado, e o gás natural e seus derivados, por outro, para estipular tratamento jurídico próprio para cada um deles: “(I) Nas saídas interestaduais de **petróleo e seus derivados** não há incidência de ICMS e, nas demais operações, o imposto é devido ao Estado em que ocorre o consumo; (II) Nas operações com **gás natural e seus derivados**, o tributo é exigível segundo a regra matriz de incidência do ICMS e a tributação realiza-se conforme o regime geral de repartição de receitas” (art. 155, §2º, VII e VIII da CF/88):

<b>PETRÓLEO e seus derivados</b>	<b>GÁS NATURAL e seus derivados</b>
<i>X - não incidirá:</i> <i>b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;</i>	<i>Gás natural, inclusive os seus derivados não tem norma imunizante.</i>
<b>PETRÓLEO e seus derivados</b>	<b>GÁS NATURAL e seus derivados</b>
<i>§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:</i> <i>I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;</i>	<i>§ 4º Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:</i> <i>II - nas operações interestaduais, entre contribuintes, com gás natural e seus derivados, e lubrificantes e combustíveis não incluídos no inciso I deste parágrafo, o</i>

*imposto será repartido entre os Estados de origem e de destino, mantendo-se a mesma proporcionalidade que ocorre nas operações com as demais mercadorias;*

Destaca que dentre outros fatores, a tributação dos hidrocarbonetos varia segundo a origem deles (gás natural x petróleo). Ou seja, a Constituição Federal de 1988 reconhece que, para fins jurídicos, são coisas distintas o gás natural e o petróleo, bem como os respectivos derivados, como confirma o art. 6º da Lei nº 9.478/1997 (Lei do Petróleo) – transcreve.

Pondera que as normas citadas deixam claro que há um tratamento tributário distinto para o petróleo (e seus derivados), pelo qual o ICMS é integralmente recolhido no Estado de Destino, e o gás natural (e seus derivados), em que há repartição de ICMS entre os Estados de Origem e de Destino (e, por consequência, propicia o surgimento de toda a sistemática de creditamento do ICMS).

Disse que tal tratamento tributário distinto aplica-se inteiramente na hipótese de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP: como se sabe, o GLP pode ter duas origens diversas, quais sejam, do petróleo (GLP-P) ou do gás natural (GLP-GN).

Explica que na hipótese em que transportados juntos, embora seja faticamente impossível identificar na mistura qual é o GLP-P e qual é o GLP-GN, uma vez que se trata fisicamente do mesmo produto, o regime tributário de cada um deles não será alterado, aplicando-se ao GLP-P os art. 155, §2º, X, e §4º, I da CF (ICMS ao Estado de Destino) e ao GLP-GN, o art. 155, § 4º, II, da CF (ICMS aos Estados de Origem e de Destino).

Chama atenção para reunião do CONFAZ, os Estados-Membros da União que reconhecem no Protocolo ICMS 4/2014 ser esse o acertado tratamento tributário do GLP, admitindo a possibilidade da mistura de GLP-GN e GLP-P para transporte e comercialização, sem que reuni-los implique em alteração do regime de ICMS.

Faz explicação, dizendo que não é só a mesma lógica de tributar individualmente cada produto componente de uma mistura, mesmo que de natureza homogênea, é aplicada também à (i) Gasolina C e ao (ii) Óleo Diesel B:

- i) Gasolina C: resultado da mistura da Gasolina A com 27% de Etanol Anidro, a Gasolina C representa sob a perspectiva tributária a junção de um produto acobertado, respectivamente, pela imunidade constitucional e outro com a tributação ordinária. Nesse caso, o ICMS incidente sobre a Gasolina A é recolhido integralmente para o Estado de Destino (“consumidor”) e a outra parte, incidente sobre o Etanol Anidro, é recolhida ao Estado de Origem (“produtor”), mediante sistemática operacionalizada pelo Sistema de Captação e Auditoria de Combustíveis – SCANC.
- ii) Óleo Diesel B: composto de 93% de Óleo Diesel A e 7% de Biodiesel B100, é o terceiro exemplo possível de ser citado acerca da mistura de produtos com situações tributárias distintas, em que o resultado não altera o seu tratamento fiscal. A exemplo da Gasolina C, o ICMS incidente sobre o Óleo Diesel é recolhido para o Estado de Destino (“consumidor”) em virtude da imunidade constitucional e o ICMS incidente sobre o Biodiesel B100, para o Estado de Origem (“produtor”).

Sustenta que não importa as substâncias que compõem o GLP-P e o GLP-GN, a Gasolina C ou Óleo Diesel B; o que é efetivamente relevante para fins tributários é a fonte de onde são retirados: “*a) se do petróleo, incidirá o art. 155, §2º, X, e §4º, I da Constituição Federal (ICMS ao Estado de destino); b) se do gás natural, incidirá o art. 155, § 4º, II, da Constituição Federal (ICMS aos Estados de Origem e de Destino)*”.

Esclarece que a origem do C5+, conhecido também como “gasolina natural”, se compõe de hidrocarbonetos com moléculas que normalmente variam de 1 a 12 átomos de carbono (C), predominando a presença de metano, além de também se encontrarem alguns componentes denominados “contaminantes”, como nitrogênio, dióxido de carbono, gás sulfídrico, água e outros menos comuns.

Disse que a comercialização de gás natural encontra-se regulamentada pela ANP através da sua Resolução nº 16/2008. A Petrobras, para adequar o seu produto aos requisitos regulamentares, precisa retirar o excesso de contaminantes e, de igual modo, os hidrocarbonetos com 3 átomos de carbono ou mais.

Salienta que esse complexo processo é realizado em UPGNs – Unidades de Processamento de Gás Natural, ao longo do qual se extrai o “gás industrial” ou “processado” – isto é, o gás natural especificado na Resolução da ANP – e, ainda, uma mistura denominada Líquido do Gás Natural – LGN, formada de propano ( $C_3H_8$ ) e hidrocarbonetos mais pesados.

Acosta esquema fazendo referência ao LGN, no qual define o então destilado e separado em dois subprodutos: GLGN (Gás Liquefeito de Gás Natural, na fase líquida por estar pressurizado) e o C5+ (rica em hidrocarbonetos com cinco ou mais átomos de carbono, normalmente líquido em condições ambientais).

Aduz que o estudo da ANP concluiu pela mistura que contém hidrocarbonetos com 5 ou mais átomos de carbono (por isso chamada “C5+”), destacado em vermelho no fluxograma, é um derivado do gás natural.

Reproduz a Resolução ANP nº 17/2010 para sustentar que o C5+ produzido nas UPGNs situadas em outros Estados é transportado para a Refinaria Landulpho Alves (RLAM), neste Estado da Bahia, sendo um produto derivado do gás natural, confirmadas pelas definições contidas na Resolução.

Assinala que o reprocessamento do C5+ é inviável nas UPGNs, pois a pequena quantidade produzida em cada unidade não justifica a implantação, em cada uma delas, da infraestrutura necessária para fracioná-lo, ao passo que as refinarias, que já recebem grandes volumes e variedades de hidrocarbonetos, dispõem de estrutura para fazê-lo.

Afirma que realiza a transferência do C5+ para a refinaria situada no Estado da Bahia, com o uso da estrutura de logística já existente para o transporte do petróleo. Logo, o petróleo e o C5+ são misturados para armazenamento e transporte até seu processamento nas refinarias. Mas são produtos diferentes e, mais relevante, com origens distintas: de um lado, o petróleo, e do outro, um produto derivado do gás natural.

Reitera que a forma pela qual o C5+ é transportado não tem o condão de alterar a sua origem: o C5+ não é um “combustível derivado de petróleo”, tampouco é “petróleo”. Tanto é que a ANP calcula a produção (“desempenho”) do C5+ e do “petróleo” individualizada nos seus anuários, atribuindo uma tabela para cada produto (respectivamente, o item 2.9 e 2.32 - doc. 3).

Sustenta que o C5+ não é derivado de petróleo, e sim do gás natural. Adicioná-lo ao petróleo para transporte não lhe desnatura a procedência e, logicamente, tampouco tem o condão de lhe conferir a imunidade prevista no art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88, em especial porque o legislador constitucional optou pelo critério de origem do produto, e não de sua composição.

Alega quanto à consolidação das premissas – C5+ é derivado de gás natural e, por isso, recolhe ICMS no Estado de origem/saída. Direito ao crédito no Estado de destino.

Trouxe três subtópicos concluindo que:

a) a interpretação adequada para a norma concessiva de “imunidade” às operações com petróleo e seus derivados:

- à luz do RE 193.074 do STF, do art. 111 do CTN e da percepção de que a norma imunizante subverte o sistema arrecadatório do ICMS e prejudica Estados produtores, a sua interpretação sempre deverá ser realizada de modo literal e restritivo;
- logo, a imunidade contida no art. 155, § 2º, inc. X, “b”, da CF/88 comprehende só, e somente só, além de energia elétrica, o petróleo e os seguintes derivados: lubrificantes, combustíveis líquidos e combustíveis gasosos.

b) as distinções entre o regime de ICMS incidente sobre petróleo e seus derivados e sobre o gás natural e seus derivados:

- a Constituição Federal distinguiu a cobrança de ICMS entre o petróleo, em que o tributo é integralmente recolhido em favor do Estado de Destino, e o gás natural, que segue o regime normal de recolhimento de ICMS, repartindo-o, nas operações interestaduais, entre o Estado de Origem e o Estado de Destino.
  - o mais notório exemplo é o GLP, que pode ter como origem o petróleo (GLP-P) ou o gás natural (GLP-GN). Assim, quando transportados em conjunto, formarão uma mistura homogênea, mas mesmo assim a legislação tributa individualmente cada componente da mistura (Protocolo ICMS 4/2014 do CONFAZ).
  - outros exemplos de tal metodologia, pela qual se calcula o ICMS segundo a origem de cada um dos elementos que compõem uma mistura, é a Gasolina C (mistura da Gasolina A com 27% de Etanol Anidro) e o Óleo Diesel B (93% de Óleo Diesel A e 7% de Biodiesel B100).
- c) a origem do C5+, conhecido também como “gasolina natural”:
- A ANP, agência reguladora e, por isso, a entidade pública mais idônea para trazer definições na área petrolífera, define que a fração C5+ (ou gasolina natural) é derivado de gás natural no art. 2º, VI, da Resolução ANP nº 17/2010.
  - A ANP ilustrou o processo de produção do C5+ em UPGNs.

Acrescenta que o C5+ é um derivado de gás natural, e não de petróleo, a ele não se dirige a imunidade do artigo 155, §2º, X, b, da Constituição Federal, cabendo aos contribuintes que o circular entre Estados-membros da Federação o recolhimento do ICMS dentro de sua sistemática ordinária, recolhendo o tributo no Estado de Origem e no Estado de Destino, sendo-lhe garantido o uso do benefício de creditamento.

Salienta que tal conclusão não se altera pela impossibilidade de distinguir o C5+ do petróleo bruto quando meramente transportados em conjunto, visto que tal circunstância em nada afeta a disciplina tributária prevista na Constituição Federal, cabendo às Fazendas Estaduais se atentarem para os percentuais lançados nas notas fiscais dos contribuintes. Cita e reproduz a decisão administrativa proferida pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste Conselho no Acórdão nº 0351-11/13, julgado pelo Conselheiro Paulo Danilo Reis Lopes, votando pela nulidade, fazendo destaque especificamente em relação ao transporte, assim expôs a Conselheira Rosany Nunes, votanto pela improcedência da autuação.

Reitera que os autuantes não podem ignorar a distinção contida na CF/88 sobre a tributação de petróleo e de gás natural. A regra de imunidade discutida não incide em função do meio de transporte, do produto final ou do mecanismo de separação, mas sim por força da origem do C5+.

Sustenta que ser irrelevante discutir se houve posterior mistura para fins de transporte, ou se ocorreu separação no curso do refino, pois na origem houve o recolhimento do ICMS, ensejando direito ao correspondente crédito no destino. A análise do transporte ou da separação do produto só tem pertinência para fins de apurar se o crédito foi aproveitado a maior ou a menor, e não para a definição do *direito ao creditamento em si*.

Destaca que sendo o C5+ derivado de gás natural, e não um derivado de petróleo, é sim devido o ICMS na saída dos Estados de origem e, por via reflexa, a PETROBRAS possui o direito de utilizá-lo como crédito no Estado da Bahia para fins de compensá-lo nas suas operações posteriores.

Pede pela improcedência do Auto de Infração.

Solicita perícia técnica. Requer a realização de perícia contábil, de modo a constituir prova do alegado em sua defesa, ou seja, de que foram emitidas notas fiscais próprias para acobertar a saída do C5+; (b) perícia técnica, caso surja qualquer dúvida ou controvérsia sobre a classificação do C5+ como derivado de gás natural, e não de petróleo.

Disse que será possível demonstrar que, no período fiscalizado, inexistiu omissão de receitas tributáveis, não podendo, portanto, ser aplicada qualquer penalidade a esta companhia, sendo, nulo e improcedente o lançamento ora combatido. Pugna, desde já pelo envio de quesitos e indicação de assistente pericial quando do deferimento da produção desta.

Requer a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial pela perícia contábil e técnica, reservando-se ao direito de nomear assistentes técnicos e apresentar quesitação no momento em que for deferida a respectiva perícia e que a presente impugnação seja acolhida, para julgar improcedentes as infrações.

Na informação fiscal, fls. 208 a 212, os autuantes prestam informações dizendo que não analisaram os argumentos quanto à interpretação da Constituição Federal, restringindo à análise técnica e tributária da matéria em lide.

Observa que alega divergência de interpretação jurídica quanto ao direito de crédito de ICMS incidente nas operações interestaduais de circulação da mercadoria denominada de gasolina natural ( $C^5+$ ), produto derivado do gás natural, produzido nas Unidades de Processamento de Gás Natural, localizadas nos Estados de Rio Grande do Norte, Alagoas e Sergipe, e transportado para a Refinaria Landulpho Alves (RLAM), neste Estado.

Informa que por razões operacionais e de eficiência econômica, para chegar à Bahia, a gasolina natural ( $C^5+$ ) é transportada por navios juntamente com o petróleo, também oriundo daqueles Estados, conforme discorre a própria Autuada em sua peça de defesa: “*O reprocessamento do C5+ é inviável economicamente nas UPGN's, pois a pequena quantidade produzida em cada unidade não justifica a implantação, em cada uma delas, de unidades da infraestrutura necessária para fracionar o gás natural. Entretanto, as refinarias, por receberem grandes volume e variedade de hidrocarbonetos, dispõem de estrutura para fazê-lo. Por isso, realiza-se a transferência do C5+ para a refinaria situada no Estado da Bahia (a mais próxima das UNPG's do Rio Grande do Norte e de Sergipe), com o uso da estrutura de logística já existente para o transporte do petróleo.*

Esclarece que o petróleo é “*uma mistura constituída predominantemente por hidrocarbonetos, que ocorre na natureza nos estados sólido, líquido e gasoso*”, enquanto o  $C^5+$ , também chamado de gasolina natural, é “*uma mistura de hidrocarbonetos que se encontra em estado líquido em certa pressão e temperatura, com mais de 5 átomos de carbono*”. Destaca que as Unidades de Processamento de Gás Natural (UPGN) retiram a fração mais leve de hidrocarbonetos (abaixo de 4 átomos) e o restante, com mais de 5 átomos ( $C^5+$ ) são encaminhados para serem processados nas refinarias.

Explicam que tanto o petróleo quanto o  $C^5+$  são misturas de hidrocarbonetos. Logo, ao ser misturada uma pequena quantidade de  $C^5+$  ao petróleo este não perderá suas propriedades físicas e químicas e continuará sendo petróleo. Assim, o produto efetivamente transportado é petróleo.

Pontuam que a separação do  $C^5+$  adicionado ao petróleo para ser transportado, não é possível, porque como o petróleo também é constituído por uma mistura de hidrocarbonetos, o  $C^5+$  que pode ser separado é uma mistura do  $C^5+$  originalmente contido no petróleo com o  $C^5+$  originado de gás natural e adicionado ao petróleo para ser transportado. Em resumo, pode ser efetuada a separação entre petróleo e  $C^5+$ , mas não daquele  $C^5+$  que foi adicionado ao petróleo para ser transportado, já que estará imiscuído no próprio  $C^5+$  presente no petróleo.

Trouxeram defesas anteriores da autuada sobre a mesma matéria: “*Assim, como a mesma unidade que recebe o petróleo é capaz de processar o C5+, nada mais óbvio que aproveitar toda a infraestrutura existente. Logo, os produtos (petróleo e C5+) são misturados para armazenamento e transporte até seu processamento nas refinarias*” (grifo nosso).

Afirmam que não prospera a argumentação da Autuada no sentido de que esta se aplicando tratamentos tributários distintos no caso do  $C^5+$  misturado ao petróleo e da mistura do Gás Liquefeito do Petróleo (GLP) e do Gás Liquefeito de Gás Natural (GLGN). No caso da mistura de gás

natural de origem do petróleo e do gás natural existe o Protocolo ICMS 4/2014 para disciplinar a matéria o que não ocorre na mistura do C<sup>5+</sup> e do petróleo.

Questiona também que a mesma lógica é aplicada no caso da gasolina C e do óleo diesel B.

Salientam que a gasolina C é o resultado da mistura da gasolina A e do álcool etílico anidro. Por serem produtos distintos uma simples análise química será capaz de determinar a quantidade de cada produto. Inclusive este procedimento é feito sistematicamente pela ANP nas fiscalizações dos postos de combustíveis. Portanto, o quantum de cada um pode ser determinado o que não ocorre na mistura do C<sup>5+</sup> e do petróleo.

Sustentam que o biodiesel é um combustível formado por ésteres de ácidos graxos, ésteres alquila (metila, etila ou propila) de ácidos carboxílicos de cadeia longa. É um combustível renovável e biodegradável, obtido comumente a partir da reação química de lipídios, óleos ou gorduras, de origem animal (sebo) ou vegetal, com um álcool na presença de um catalisador (reação conhecida como transesterificação). Pode ser obtido também pelos processos de craqueamento e esterificação. A designação para a mistura de diesel + biodiesel vendida nos postos deve ser precedida pela letra B (do inglês *Blend*).

Reiteram que o óleo diesel é uma das frações derivadas do refinamento do petróleo e, portanto, é um combustível fóssil. Ele é constituído por hidrocarbonetos de 15 a 18 átomos de carbono e também possui impurezas de enxofre, nitrogênio e oxigênio. Além disso, é um líquido amarelado viscoso, com toxicidade média, límpido, pouco volátil e com cheiro forte e marcante. Portanto, como a gasolina C e óleo diesel B são resultantes de mistura de produtos distintos, pode-se facilmente determinar a quantidade de cada um dos seus elementos constituintes.

Disseram que no caso como a mistura do C<sup>5+</sup> com o petróleo é feita antes do embarque e na chegada ao Estado da Bahia não é feita a separação física dos produtos, em momento algum se pode aferir a quantidade efetiva na chegada. Este fato pode ser facilmente comprovado pela falta de espaço físico para armazenagem do C<sup>5+</sup> na RLAM. E que caso o C<sup>5+</sup> tivesse sido transportado separadamente, teria tributação normal, mas, a partir do momento que foi adicionado ao petróleo, deixou de existir como um produto individualizado, como bem disse a Autuada. Sendo assim, em nosso entendimento, não há porque se falar em tributação, e consequentemente em crédito fiscal, por força da imunidade constitucional.

Por fim, mantém integralmente a autuação.

## VOTO

Compulsando os autos, verifico que o presente processo administrativo fiscal está revestido das formalidades legais exigidas pelo RPAF/99, tendo sido o imposto, a multa e suas respectivas bases de cálculo, evidenciados de acordo com demonstrativos detalhados do débito e com indicação clara do nome, do endereço e da qualificação fiscal do sujeito passivo, além dos dispositivos da legislação infringidos.

O Auto de Infração em epígrafe, exige o crédito tributário em face da acusação fiscal de haver a autuada utilizado crédito fiscal de ICMS indevidamente, em vista deste se referir à aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto.

Consta ainda dos autos, que os créditos glosados se referem ao produto “Gasolina Natural C5+”, que fora recebida com destaque do ICMS de outras Unidades da Federação, transportadas em navios e misturadas ao petróleo bruto, fato que, na opinião dos Autuantes, reflete a operação comercial com apenas um produto (o de maior predominância, que seria apenas o petróleo), portanto, como afirmam os Autuantes: “uma mistura homogênea e com a não incidência de ICMS prevista na Constituição Federal”, ao invés do transporte de dois produtos, com situações tributárias diferentes em que seria unicamente tributada apenas a “Gasolina Natural C5+”, com direito ao crédito do ICMS, como entendeu a autuada e a sua defesa.

Verifico da acusação fiscal, que este produto passou por um processamento industrial no momento do seu embarque, quando foi adicionado ao petróleo, tornando o todo um único produto, resultado de uma mistura absolutamente homogênea, o que fez com que o C5+ diluído em ínfima proporção ao petróleo (produto preponderante) perdesse sua individualidade enquanto mercadoria, pois em nenhum momento posterior seria possível o seu resgate, jamais podendo figurar individualmente no estoque físico ou mesmo ser identificado em posterior saída a título de venda de mercadoria recebida de terceiro ou por transferência, ou mesmo como componente necessário de qualquer produto processado pelo destinatário autuado.

Descabe a alegação defensiva, quando busca paralelo de seu procedimento fiscal ora questionado adotando como paradigma “*o tratamento tributário do Gás Liquefeito de Petróleo – GLP o qual pode ter duas origens diversas, quais sejam, do petróleo (GLP-P) ou do gás natural (GLP-GN) que são transportados juntos, embora seja impossível identificar na mistura qual é o GLP-P e qual é o GLP-GN, uma vez que se trata fisicamente do mesmo produto.*

Pois, o Protocolo ICMS 4/2014, a despeito de autorizar o transporte destes produtos em conjunto, faz exigências intransponíveis, em todo o seu texto, que visam assegurar a perfeita quantificação de cada um dos produtos envolvidos, a exemplo de sua cláusula segunda, *in verbis*:

*Cláusula segunda Os estabelecimentos industriais e importadores deverão identificar a quantidade de saída de Gás Liquefeito derivado de Gás Natural - GLGNn de origem nacional, Gás Liquefeito derivado de Gás Natural - GLGNi originado de importação e de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, por operação;*

É sabido que o fisco jamais olvida desta garantia, a qual é também exigida com outros produtos como a Gasolina “C” e o Óleo Diesel “B”, portanto, também afasto estas alegações.

Quanto a alegação de que o reprocessamento do C5+ não é viável nas UPGNs, em virtude da pequena quantidade produzida em cada unidade, motivo pelo qual não se justifica a implantação, entendo que a limitação da sua planta industrial é motivo suficiente para desautorizar a autuada a adotar o procedimento em individualizar na entrada o produto C5+ já que não pode processá-lo industrialmente.

Indefiro o pedido de perícia contábil, por concluir ser desnecessária, posto que as questões propostas não interessam ao deslinde da questão.

Destarte, em vista da argumentação acima e considerando tratar-se de matéria que já conta com farta jurisprudência neste CONSEF pela procedência do feito, a exemplo: 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL, ACÓRDÃO CJF Nº 0319-11/16; 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0137-12/16; 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL ACÓRDÃO CJF Nº 0389-13/13, voto pela PROCEDÊNCIA TOTAL DESTE AUTO DE INFRAÇÃO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298663.0005/18-0**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.520.593,73**, acrescido da multa 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de maio de 2019.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA - RELATOR

OLEGÁRIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR