

**PROCESSO** - A. I. N° 298663.3001/16-9  
**RECORRENTE** - PETROLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0129-03/17  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET 14/11/2018

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

**ACÓRDÃO CJF N° 0266-11/18**

**EMENTA.** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. O RAT, nada mais é que o petróleo condensado, resultante da condensação do óleo cru na torre atmosférica, e a Lei n° 9.478/99 só confirma a exegese do texto constitucional, estendendo o conceito de petróleo de óleo cru para óleo condensado com os hidrocarbonetos pesados, apontando o lançamento de ofício como procedente, pois sendo o RAT, o mesmo que PETRÓLEO, e sendo esta uma mercadoria imune constitucionalmente nas saídas de outro estado, portanto não há condição de se lançar o débito de ICMS na origem e o crédito no destino, fazendo jus à glosa do crédito fiscal lançado na escrita fiscal-contábil do Recorrente, o que o levou a pagar menos imposto, no valor correspondente ao crédito indevidamente utilizado. Negada preliminar de nulidade e o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 5<sup>a</sup> JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/11/2016, quando foi lançado de ofício o valor histórico de R\$66.652.123,49 acrescido de multa de 60% em decorrência das seguintes infrações:

*Infração 01 - 01.02.04. Utilização indevida crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, no mês de março de 2012. Exigido o valor de R\$4.193.766,56, acrescido da multa de 60%.*

*Infração 02 - 01.02.04. Utilização indevida crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, nos meses de abril a dezembro de 2012. Exigido o valor de R\$62.458.356,93, acrescido da multa de 60%.*

Da análise dos elementos trazidos aos Autos, a referida Junta de Julgamento Fiscal, decidiu, por unanimidade, pela Procedência infração com fundamento no voto condutor, abaixo transscrito.

**VOTO**

*O Auto de Infração versa sobre o cometimento pelo autuado de duas infrações à legislação do ICMS, relativas à utilização indevida crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, no mês de março a dezembro de 2012, sendo exigido o valor de R\$62.458.356,93, acrescido da multa de 60%, consoante demonstrativo acostado às fls. 08 a 10. Consta da acusação fiscal que se trata de operações de transferências oriundas dos Estados do Rio Grande do Norte e do Amazonas de fração pesada de petróleo resultante da destilação em torres de fracionamento, com a denominação de Resíduo Atmosférico com NCM 2710.19.09, conforme consta nos Danfes acostados às fls. 11 a 52.*

*De início, ao compulsar os elementos e peças que compõem os autos, constato que o PAF afigurase revestido das formalidades legais e o procedimento fiscal atende as normas regulamentares, não estando presentes nos*

*autos qualquer dos motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF-BA/99, eis que, inexiste óbice algum que possa inquiná-lo de nulidade. No que tange ao pedido do impugnante para realização de perícia para comprovação de suas razões de defesa, não vislumbro qualquer necessidade de informações ou de conhecimentos técnicos especializados para o deslinde da matéria, ora em questão, uma vez que os elementos já coligidos nos autos são suficientes para se firmar o juízo e convicção, indispensáveis para a Decisão da lide.*

*Assim, indefiro o pedido de realização de perícia. Pela mesma razão, fica também indeferido o pedido para expedição de ofício para obtenção de esclarecimento junto à ANP. O Impugnante, em sede de defesa, apresentou argumentação cujo eixo central se fundamenta no fato de que a fiscalização desconsiderou, nas operações de transferências objeto da autuação, a natureza do Resíduo Atmosférico - RAT que, segundo seu entendimento, trata-se de derivado não-energético de petróleo e que por isso não é beneficiado pela não incidência do imposto prevista no art. 155 da CF/88, in verbis:*

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] §2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X - não incidirá: [...] b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;"*

*Sustentou que o "RAT" não é petróleo, nem combustível ou lubrificante dele derivado e que as operações de transferência submetem-se ao ICMS e, por conseguinte, o imposto destacado na respectiva nota fiscal constitui crédito para compensação por seu estabelecimento como destinatário. Protestou também o Autuado a premissa da fiscalização de que o transporte do "RAT" em navios misturado como o petróleo bruto, torna-o uma mistura homogênea sujeita à imunidade constitucional. Asseverou que, além de nem sempre as transferências ocorrem a mistura do "RAT" com o petróleo para fins de transporte, as mercadorias quando transportadas na mesma embarcação permanecem identificáveis mesmo misturadas.*

*Observou ainda que os volumes transportados dos dois produtos encontram-se devidamente individualizados em Notas Fiscais distintas e escrituradas em seus livros Registro de Controle da Produção e de Estoque. O defendant carreou aos autos a definição de RAT como sendo uma "Fração do Petróleo procedente da unidade de destilação atmosférica com temperatura de destilação superior a 420º." fornecida pelo Anuário Estatístico Brasileiro de Petróleo - 2016 da ANP, fl. 66. Apresentou também à fl. 67, "Esquema das Destilações e Craqueamentos" do qual se extraí as três principais destinações do RAT: i) - carga (parcial ou total) de Unidade da Craqueamento Catalítico Fracionado - FCC, para a produção de outras correntes; ii) - carga na Unidade Coqueamento Retardado (UCR), para a produção de outras correntes, e ; iii) - carga de Unidade de Destilação a Vácuo (UDV), para produção de asfalto, óleo combustível ou carga posterior processamento na FCC.*

*Em suma, a tese do sujeito passivo para refutar a acusação fiscal é que o Resíduo Atmosférico - RAT não é petróleo, nem lubrificante ou combustível dele derivado, frisando, inclusive, a distinção entre os códigos de NCM dos dois produtos. Os Autuantes ao prestarem Informação Fiscal esclareceram que o petróleo é uma mistura de hidrocarbonetos, e que ao ser retirado as frações mais leves na torre de destilação atmosférica continua a ter petróleo, só que sua fração mais pesada. Explicaram que essa fração mais pesada denominada de RAT pode ser transportada separada ou juntamente com o petróleo que é encaminhado para a RLAM para ser processado, pois ambos são misturas de hidrocarbonetos.*

*Apresentaram o Fluxograma do Processo de Refino de Petróleo, acostado à fl. 98, semelhante ao colacionado pelo Impugnante, fl. 69, para exemplificar, que a gasolina é obtida na torre de destilação atmosférica, nas unidades de hidrodesulfurização de nafta craqueada e na reforma catalítica. Sustentaram que, com a exceção da primeira operação, as demais são decorrentes da matéria prima RAT (fração pesada da primeira operação: destilação atmosférica). Observaram que, caso prospere a argumentação do Autuado se teria gasolina (combustível) originário de petróleo e de matéria prima que não é petróleo. Destacaram que, nestes termos, teriam que ter tratamentos tributários diferentes, pois a Constituição Federal estabelece a imunidade "sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados, e energia elétrica". Sustentaram que se o RAT não é petróleo, a gasolina dele resultante não será combustível dele derivado.*

*Rebateram a argumentação do Autuado no sentido de que está se aplicando tratamentos tributários distintos no caso RAT misturado ao petróleo e da mistura do Gás Liquefeito do Petróleo (GLP) e do Gás Liquefeito de Gás Natural (GLGN), asseverando que, 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 e, no caso da fração pesada do petróleo misturada a ele, não altera sua natureza, ou seja, continuam sendo imunes nas operações interestaduais. Informaram que no caso de transportados juntos (RAT e petróleo) tem-se uma mistura homogênea que é aquela cujas substâncias constituintes não podem ser identificadas, pois possuem as mesmas propriedades em toda a sua extensão. Observam que tais substâncias sofrem dissolução, ou seja, a sua mistura produz somente uma fase. Por isso, sustentaram não prosperar a argumentação do Autuado de que mesmo quando o RAT é misturado ao petróleo*

*para fins de transporte, cada uma das mercadorias mantêm as suas características. Asseveraram não restar dúvidas tratar-se de um só produto.*

*Assim, como se depreende da síntese supra enunciada dos elementos coligidos do contraditório instalados nos presentes autos, a questão a ser decidida tem como fulcro a constatação se as operações com o Resíduo Atmosférico - RAT transferido pelo Impugnante dos Estados do Rio Grande do Norte do Amazonas para o estabelecimento autuado, objeto da autuação, estão, ou não, amparadas pela não incidência estatuída pelo comando constitucional da alínea “b”, do inciso X, do art. 155, da CF/88, [“sobre as operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos ou gasosos dele derivados, e energia elétrica”].*

*O sujeito passivo, em suas razões de defesa, para descaracterizar a autuação, com base no Anuário Estatístico Brasileiro do Petróleo - 2016 da ANP, explicou que o RAT, é um Derivado de Petróleo não Energético, fls. 61 e 65, e também como sendo uma “fração de petróleo procedente de destilação atmosférica”, fl. 66. Sustentou que a diferença entre o Petróleo e o RAT é também verificada através de seus códigos na Nomenclatura Comum do Mercosul - NCM, destacando que o RAT possui 2710.19.29, enquanto que o “Petróleo Mistura” é vinculado ao código NCM/SH nº*

*Como é cediço, e consta da própria peça de defesa, o Petróleo é constituído basicamente de hidrocarbonetos naturais que na sua forma bruta (cru) sem passar pelo sistema de refino se encontra-se misturado com impurezas e com a preponderância, a depender de sua origem geológica, de hidrocarbonetos naftênicos, parafínicos ou aromáticos que formam suas frações leves e pesadas.*

*Assim, originalmente qualquer petróleo de diversas frações e, quando submetido ao processo de destilação atmosférica algumas dessas frações mais leves são extraídas e frações mais pesadas remanescentes, por óbvio, além de manterem as suas características físicas, químicas e organolépticas, continua sendo petróleo. Tanto esse fato é incontestável que a própria defesa acosta aos autos Esquema das Destilações e Craqueamento, fl. 67, demonstrando esquematicamente que o produto objeto da autuação denominado RAT é submetido a processo industrial de refino mais complexo (em ambiente de baixa pressão - vácuo, e sob ação de catalisadores) produz ao final do processo, além de outros derivados de petróleo, os mesmos derivados produzidos na Destilação Atmosférica.*

*Ademais, a defesa também esclareceu que o RAT é obtido da fração de petróleo procedente da unidade de destilação atmosférica, ou seja, depois de extraída as frações leves na forma de derivados como gases, GLP, gasolina, nafta, óleo diesel etc., remanesce as frações mais pesadas do petróleo que constitui o RAT.*

*Ora, como bem explica o esquema de destilações acostado aos autos pela defesa, fl. 67, o RAT nada mais é do que as frações mais pesadas do petróleo não destiladas à pressão atmosférica que são submetidas, em etapa posterior da produção, a sistemas de separação à vácuo em unidades de craqueamento catalítico, portanto, mais sofisticadas, para a extração dos derivados ainda existentes nas frações pesadas não destiladas à pressão atmosférica.*

*Logo, independente da denominação atribuída, Resíduo Atmosférico, ou do código de NCM/SH distinto, resta evidenciado nos autos que o produto objeto das transferências, ora em lide, nada mais é do que as frações pesadas do insumo básico Petróleo, matéria prima geradora de toda a cadeia de derivados relacionados no dispositivo constitucional supra aludido.*

*Ademais, remanesce indubidosa a incongruência da defesa em considerar que o RAT não é Petróleo, uma vez ficar comprovado nos autos pelo próprio defendente, fl. 66 e 67, que o denominado Resíduo Atmosférico tem destinação como carga, ou seja, como insumo, nas diversas unidades de processamento do estabelecimento autuado que resultam na produção final de derivados de petróleo, tais como: gasolina, nafta, óleo combustível, e outros.*

*Nestes termos, entendo como inócuas qualquer discussão acerca do fato de que o transporte do RAT ocorrerá juntamente com petróleo cru, ou mesmo, como alegado na defesa, a respeito da emissão, pelo Autuado, de notas fiscais para cada um dos produtos transportados nas operações autuadas, para comprovar ou não a distinção entre petróleo e RAT.*

*Saliento que, como reproduzido acima, o teor expresso do dispositivo constitucional que veicula a não incidência nas operações interestaduais, identifica de forma clara a mercadoria “Petróleo”, ou seja, adotando o gênero sem qualquer apêndice restritivo. O que revela a intenção deliberada do legislador constituinte de abranger toda a extensão de seu significado. Logo, é indubidoso que “fração de petróleo”, nada mais que é do que o próprio petróleo. Tanto é assim, que os até mesmo nos códigos de NCM/SH para Petróleo, 2709.00.10 e 2710.19.29 para o RAT apontado pelo Impugnante, constam nas descrições da TIPI, respectivamente, Óleos Bruto de Petróleo e Outros óleos de petróleo que contenham 70% ou mais de óleos de petróleo e*

*Assim, diante de tais considerações, voto pela subsistência da autuação, uma vez que, efetivamente, o produto Resíduo Atmosférico discriminado nos Danfes objeto da autuação é petróleo, portanto, sem a incidência do*

*ICMS nas operações interestaduais.*

Inconformada com o julgamento de primeira instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso Voluntário fls. (176/190). Alega que nos termos dos autos, a controvérsia havida entre a Recorrente e a Fiscalização se refere a operações de transferências interestaduais de RAT tendo como destino o estabelecimento autuado RLAM, localizada no Estado da Bahia.

Que no entender da Recorrente, tais transferências não se sujeitam à imunidade prevista no art. 155, §2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal – CF, de 1988, pois o RAT, muito embora seja derivado de petróleo, não é petróleo ou combustível e lubrificante dele derivado; sujeitando-se, assim, à incidência do ICMS nas transferências interestaduais, independentemente se transportado em conjunto ou separado do petróleo.

Por outro lado, alega que a Fiscalização entende, de forma equivocada, que o RAT, ao ser transportado em conjunto com o petróleo tornar-se-ia, nos termos da autuação “*uma mistura homogênea e com não incidência de ICMS prevista na Constituição Federal*”. Além das explicações técnicas e normas regulatórias trazidas aos autos que demonstravam que o RAT não é petróleo ou combustível e lubrificante dele derivado, a Recorrente requereu que a ANP fosse oficiada para esclarecer o fato. Requeru, também, a produção de prova pericial na área de engenharia do petróleo e contábil.

Que conforme aduzido, a ANP teria a capacidade de esclarecer se o transporte do Resíduo Atmosférico (RAT) misturado ao petróleo possuiria relevância para caracterização da mercadoria transportada e, especialmente, se cada produto deve ser considerado individualmente ou se haveria apenas uma “*mistura homogênea*”. E não só, ninguém melhor que o órgão regulador da indústria do petróleo poderia esclarecer que o RAT não é petróleo, tão pouco combustível ou lubrificante dele derivado.

Sendo, pois, o contraditório considerado como a possibilidade de influência sobre o julgamento e garantia de não surpresa, a Recorrente teve seu direito cerceado, na medida em que lhe foi negada a realização de perícia e diligência; devendo o Acórdão Recorrido ser anulado, com o retorno do processo à primeira instância, para a produção das provas requeridas e realização de novo julgamento. Caso não acatada a preliminar suscitada, o Acórdão Recorrido deverá ser reformado para que seja julgado totalmente improcedente o Auto de Infração ora combatido, consoante razões a seguir.

Diz que o lançamento fiscal – para as duas infrações – partiu da premissa equivocada de que a Recorrente deixou de aplicar, nas operações com o RAT, a imunidade prevista no art. 155, II c/c §2º, X, “b”, da CF/88, de acordo com o qual não incide ICMS “*sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica*”. A Fiscalização afirmou que foi incorreta a tributação do Resíduo Atmosférico (RAT) e, por isso, o crédito destacado nas Notas Fiscais que acobertam as operações de transferências interestaduais não poderia ser utilizado pelo estabelecimento de destino.

Nas Infrações nº 1 e 2 a Fiscalização imputou ao Contribuinte a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de RAT, porque reputou que o derivado não-energético de petróleo é beneficiado com a não incidência do imposto prevista na CF/88. Os hidrocarbonetos naturais são compostos químicos constituídos essencialmente por átomos de carbono e de hidrogênio que se formam a grandes pressões no interior da terra (abaixo de 150 km de profundidade) e são trazidos para zonas de menor pressão através de processos geológicos, onde podem formar acumulações comerciais (petróleo, gás natural, carvão, etc.).

A maior parte da matriz energética mundial – a energia disponibilizada para ser transformada, distribuída e consumida nos processos produtivos – é originada de hidrocarbonetos e, em razão da importância econômica deles, inclusive para a economia dos Estados, a Constituição Federal conferiu-lhes tratamento tributário específico. O Plenário do Supremo Tribunal Federal (STF) já teve a oportunidade de se manifestar sobre o dispositivo ao julgar o Recurso Extraordinário nº

193.074-8-RS e, ao fazê-lo, encampou, à unanimidade, o entendimento do Ministro. Ilmar Galvão, segundo o qual:

*“a norma da alínea ‘b’ do inciso X do § 2º do artigo 155 da Constituição, todavia, refere, tão-somente, ‘petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados’, não se podendo dela retirar a ilação de que quis excluir a incidência do ICMS sobre operações destinadas a outros Estados de quaisquer ‘frações’, derivados ou subprodutos do petróleo.*

*Trata-se de benefício que, por razões de fácil compreensão, foi instituído em favor dos Estados não produtores de petróleo e de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, além da energia elétrica, não se justificando a sua extensão aos demais subprodutos do petróleo não utilizados como combustíveis ou lubrificantes, como é o caso da nafta petroquímica.*

*De ver-se que a Constituição, quando quis referir todos os derivados do petróleo, o fez de modo expresso, como aconteceu no §3º do mesmo artigo 155”.*

Consequentemente, segundo a interpretação conferida pelo STF, só haveria falar-se em imunidade tributária nas transferências interestaduais de RAT e, por via reflexa, em aproveitamento indevido de crédito fiscal, se o produto em questão fosse petróleo ou um de seus derivados lubrificantes ou combustíveis.

Repita-se, que, conforme interpretação conferida pelo STF à regra do art. 155, §2º, inciso X, alínea “b” da CF, de 1998, não se pode *“dela retirar a ilação de que quis excluir a incidência do ICMS sobre operações destinadas a outros Estados de quaisquer ‘frações’, derivados ou subprodutos do petróleo”* (grifos nossos).

Sendo assim, incorre em erro de direito, em afronta direta à interpretação conferida pelo STF à CF, de 1998, o Acórdão Recorrido ao afirmar que: *“o teor do dispositivo constitucional que veicula a não incidência nas operações interestaduais, identifica de forma clara a mercadoria ‘Petróleo’, ou seja, adotando o gênero sem qualquer apêndice restritivo. O que revela a intenção deliberada do legislador constituinte de abarcar toda a extensão do seu significado. Logo, é indubitável que ‘fração do petróleo’, nada mais é do que o próprio petróleo”*.

Aduz que o STF aponta em sentido oposto à interpretação conferida pelo STF. Este afirmou categoricamente que a imunidade constitucional não abarcaria quaisquer frações, derivados ou subprodutos do petróleo. Sendo RAT um subproduto do petróleo, não combustível ou lubrificante dele derivado, não se submete à imunidade constitucional tal qual entendeu o Acórdão Recorrido.

Que demonstrado o nítido equívoco interpretativo do Acórdão Recorrido, passa-se ao equívoco quanto à caracterização do RAT como petróleo. Conforme já aludido em defesa, os conceitos necessários à solução da controvérsia podem ser obtidos na Lei nº 9.478/99, que “dispõe sobre a política energética nacional, as atividades relativas ao monopólio do petróleo, institui o Conselho Nacional de Política Energética e a Agência Nacional do Petróleo e dá outras providências”; nela, constam as seguintes definições:

*Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:*

*I - Petróleo: todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;*

*[...]*

*III - Derivados de Petróleo: produtos decorrentes da transformação do petróleo;*

*IV - Derivados Básicos: principais derivados de petróleo, referidos no art. 177 da Constituição Federal, a serem classificados pela Agência Nacional do Petróleo;*

Alega que os derivados básicos de petróleo se encontram relacionados na Portaria ANP nº 152, de 15/10/1998, segundo a qual *“ficam classificados como Derivados Básicos os hidrocarbonetos obtidos através do refino do petróleo de poço ou de xisto, bem como as frações recuperáveis do gás natural, relacionados a seguir: I - gás liquefeito de petróleo; II - gasolinas; III - naftas; IV - querosenes; V - óleo diesel; VI - gasóleos; VII - óleos combustíveis”* (art. 1º).

Insiste que a diferença entre o Petróleo e o Resíduo Atmosférico (RAT) é verificada, ainda, a partir da distinção entre seus códigos na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), baseado no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH): enquanto o Resíduo Atmosférico (RAT) possui NCM/SH nº 27101929, o petróleo (“Petróleo Mistura”) é vinculado ao NCM/SH nº 27090010.

Que a distinção entre os produtos é reconhecida, também, pela Resolução nº 17/2004 da Agência Nacional de Petróleo – ANP, que exige informações mensais sobre as atividades dos agentes econômicos produtores, distribuidores, transportadores e afins de petróleo e gás natural e seus derivados.

O envio das informações é efetuado nos termos do Regulamento Técnico ANP nº 1/2004, que “visa uniformizar o procedimento de envio de informações por meio do Demonstrativo de Produção e Movimentação de Produtos – DPMP”. O DPMP é um arquivo eletrônico enviado mensalmente, “até o dia 15 (quinze) do mês subsequente com os dados apurados no mês vencido, “com informações relativas às atividades de importação, exportação, produção, processamento, movimentação, transporte e transferência, armazenamento, distribuição de petróleo, derivados de petróleo, derivados de gás natural ou derivados de xisto e quaisquer outros produtos regulados pela ANP, conforme Resolução nº 17, de 31 de agosto de 2004” (item 1.1.).

O preenchimento do DPMP é efetuado com base nas “Tabelas de Códigos ANP”, entre as quais se inclui a tabela “T012-Codigos\_de\_produtos\_20170109”: nela, o Resíduo Atmosférico (RAT) se encontra enquadrado na Família “Derivados Pesados”, Grupo “Resíduos Pesados”, com Código ANP 550101002, enquanto o Petróleo pertence à Família “Insumo Bruto”, Grupo “Petróleo”, com diversos outros Códigos ANP, que variam conforme Sub-grupo (nacional/importado) e Sub-subgrupo (origem).

Que neste contexto, não há dúvidas de que o Resíduo Atmosférico (RAT) é um **subproduto** (fração) da destilação do petróleo, incluído entre os “Derivados Não Energéticos”, que serve de carga para outros processos do refino e, consequentemente, jamais poderia ser enquadrado como petróleo, combustível ou lubrificante. O Acórdão Recorrido, **além de incorrer em nulidade ao negar a realização de perícia técnica** e de diligência para oficiar a ANP, ignora toda a norma regulatória e de comercialização do RAT para identificá-lo como petróleo, o quê não está de acordo com os fatos trazidos aos autos.

Diz que o RAT não se confunde com o petróleo, tão pouco é combustível ou lubrificante dele derivado. É, de fato, um derivado de petróleo, mas não é, em hipótese alguma, petróleo, constituindo uma fração ou subproduto não energético daquele. Nos termos das razões já expedidas anteriormente, a CF deve ser interpretada de forma estrita, tal qual o fez o STF: o termo “petróleo” se refere ao petróleo bruto. No momento em que o petróleo é processado e dele extraído suas frações ou subprodutos, deixa de ser petróleo. Assim, seus subprodutos passam a ser tributados conforme o que segue: as operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes não são tributadas, ao passo que os demais subprodutos do processamento do petróleo devem ser regularmente tributados, dando direito a crédito no destino.

Nada obstante, a realidade é diversa daquela pressuposta pelo lançamento, seja porque nem sempre há mistura do Resíduo Atmosférico (RAT) com o petróleo para fins de transporte, seja em razão de as mercadorias transportadas permanecerem identificáveis mesmo misturadas. De fato, nem sempre que ocorre o transporte de Resíduo Atmosférico (RAT) e petróleo na mesma embarcação há mistura deles. Os produtos não são misturados quando há volume suficiente do derivado para encher um dos tanques do navio. Logo, nestes casos cada um dos produtos é facilmente identificável e, neles, não há que se falar em “mistura homogênea”.

Que ainda assim, mesmo quando o Resíduo Atmosférico (RAT) é misturado ao petróleo para fins de transporte, cada uma das mercadorias mantém as suas características. As moléculas de cada produto permanecem individualizadas na mistura e a simples realização dela não converte o

derivado no insumo que lhe deu origem. Inclusive, não é por outra razão que, quando são separados, os produtos recuperam a sua individualidade e características originais.

No mais, o petróleo e o Resíduo Atmosférico (RAT) se encontram devidamente individualizados nas Notas Fiscais, nas quais constam os volumes transportados para cada, e também nos Livros Registros de Controle de Produção e de Estoque – LRCPE dos estabelecimentos de origem e de destino.

Por outro lado, afirma que é incorreto o ponto de partida da Fiscalização, no sentido de que a simples mistura de mercadorias diferentes implica na alteração do regime tributário de uma delas. Na verdade, a regra é que a mistura de hidrocarbonetos com tratamentos fiscais distintos não modifica a sistemática de tributação de cada um deles. Neste sentido, é o que se verifica, por exemplo, com a Gasolina C, o Óleo Diesel B e o GLP.

Que no período fiscalizado, todas as transferências de petróleo dos estabelecimentos de origem para a RLAM foram devidamente comunicadas à ANP, com o envio do DPMP. Nas informações prestadas mensalmente, apenas se consignou o volume de petróleo indicado em cada uma das notas de transferência, sem considerar a quantidade de Resíduo Atmosférico (RAT) porventura transportado conjuntamente, em mistura. Os números dos documentos fiscais constaram, inclusive, dos dados enviados, como exige o art. 1º, §1º, da Resolução ANP nº 17/2004.

Em contrapartida, se o argumento da Fiscalização fosse correto – a mistura do Resíduo Atmosférico (RAT) ao petróleo transforma o produto do qual se derivou – o Contribuinte estaria prestando informações incorretas à ANP, pois deveria informar volume transportado equivalente à soma das quantidades das mercadorias misturadas.

Que neste caso, eventual inconsistência nas informações sujeitaria o Contribuinte “a multa, suspensão temporária, total ou parcial de funcionamento, cancelamento de registro e a revogação de autorização nos termos que dispõe a Lei nº 9.847, de 26 de outubro de 1999” (Resolução ANP nº 17/2004, art. 5º). Ocorre que o Contribuinte jamais foi sancionado por não considerar o Resíduo Atmosférico (RAT) e o petróleo como produtos autônomos, mesmo nas hipóteses em que foram misturados para fins de transporte entre os estabelecimentos de origem e a RLAM.

Alega que a falta de autuações sobre o tema é prova de reconhecimento, pela ANP, de que as moléculas de cada produto permanecem individualizadas na mistura e, depois da separação deles, o Resíduo Atmosférico (RAT) e o petróleo recuperam a sua individualidade e características originais. Por tudo isso, nenhuma irregularidade há no tratamento tributário praticado pelo Contribuinte ao recolher, corretamente, ICMS sobre o Resíduo Atmosférico (RAT) no estado de origem e utilizar o imposto destacado na nota fiscal para compensação com o tributo devido ao Estado da Bahia.

Que muito embora a Recorrente entenda que os fatos e fundamentos apresentados nos autos são suficientes para revelar a nulidade da autuação combatida, caso este Órgão *ad quem* não acate preliminar de nulidade anteriormente arguida, pugna pela realização de diligência para oficiar a ANP. Do mesmo modo, pugna pela realização de perícia técnica nas áreas de engenharia do petróleo e contábil.

Justifica que certamente ninguém melhor que a ANP é capaz de esclarecer que o RAT, apesar de constituir uma “fração” do petróleo dele difere, sendo outra mercadoria, não se confundindo, tão pouco, com combustível ou lubrificante derivado de petróleo; bem como se seu transporte em conjunto com o petróleo possui relevância para caracterização da mercadoria transportada e, especialmente, se cada produto deve ser considerado individualmente ou deve-se admitir que existe, apenas, uma “mistura homogênea”.

Que portanto, caso não acatada a preliminar arguida, reitera pedido de diligência e perícia nesta fase recursal, a fim de que seja infirmada a acusação de que houve utilização indevida de crédito fiscal (Infrações 1 e 2), demonstrando-se, ao final, a legitimidade do procedimento da

Contribuinte. Por tudo o quanto exposto, reitera todos os termos de sua defesa e demais manifestação nos autos e requer o provimento deste Recurso Voluntário, para:

Declarar a nulidade do Acórdão Recorrido por cerceamento ao contraditório e à ampla defesa, com o retorno dos autos para realização de diligência e produção de prova pericial com novo julgamento em primeira instância administrativa;

Conclui que caso não acatada a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, requer a reforma do Acórdão Recorrido, para julgar improcedentes as Infrações nº 01 e 02, tendo em vista que: i) o Resíduo Atmosférico (RAT) não é petróleo, nem lubrificante ou combustível dele derivado; ii) não perde sua individualidade, mesmo quando misturado com seu insumo; iii) sujeita-se à incidência do ICMS nas transferências interestaduais, e; iv) o imposto destacado nas Notas Fiscais de transferência constitui crédito passível de compensação com o imposto cobrado nas operações realizadas pela RLAM.

## VOTO

Devo apreciar inicialmente o pedido de diligência, e também o de nulidade processual apresentado no Recurso Voluntário. É certo que a lide trata não de questão material quanto a eventual erro de cálculo, visto que as notas fiscais estão apresentadas no processo, tendo sido apenas lançado o crédito fiscal indevido, no valor correspondente aos valores que constam nos documentos fiscais com débito de ICMS, cingindo-se a discussão apenas quanto à natureza da mercadoria envolvida, se é classificada efetivamente ou não como petróleo e se está sob a imunidade prevista na Constituição Federal.

As informações do processo são suficientes para o deslinde da questão de direito arguida, razão pela qual denego o pedido de diligência, por conta dos fatos aqui postos estarem em condições de julgamento, assim como também não acato a nulidade, pois o lançamento está absolutamente claro, e não houve qualquer cerceamento de defesa, e todos os elementos do processo são suficientes para formação do juízo de valor.

Adentrando as razões de mérito, a situação aqui posta é que, os autuantes entendem que o produto denominado resíduo atmosférico - RAT, embora apresente algumas diferenças quanto ao petróleo bruto extraído e processado nas refinarias, tem a mesma natureza, embora seja denominado por outro nome e outra nomenclatura técnica, já que o petróleo cru oriundo dos poços, sendo mercadoria notoriamente conhecida, após passar por um processo de destilação nas torres atmosféricas, ainda permanece com valor grande parte das suas propriedades e de seu valor comercial, e é capaz de produzir os mesmos produtos nobres inicialmente extraídos nas torres atmosféricas (gasolina, diesel, querosene, etc.), contudo, mediante envio para outras torres de fracionamento, chamadas de torres de vácuo.

A linha de defesa argumentativa da Recorrente praticamente se resume a dois aspectos:

1. Que a diferença entre o Petróleo e o Resíduo Atmosférico (RAT) é verificada, ainda, a partir da distinção entre seus códigos na Nomenclatura Comum do Mercosul (NCM), baseado no Sistema Harmonizado de Designação e Codificação de Mercadorias (SH): enquanto o Resíduo Atmosférico (RAT) possui NCM/SH nº **2710.19.29**, o petróleo, como entende o Recorrente, é vinculado ao NCM/SH nº **2709.00.10**.
2. Que na Lei nº 9.478/99, constam as seguintes definições:

*Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:*

**I - Petróleo:** todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;

[...]

**III - Derivados de Petróleo:** produtos decorrentes da transformação do petróleo;

*IV - Derivados Básicos: principais derivados de petróleo, referidos no art. 177 da Constituição Federal, a serem classificados pela Agência Nacional do Petróleo;*

Por conta disto, alega que o “RAT” não é petróleo, nem combustível ou lubrificante dele derivado e que portanto, as operações de transferência submetem-se ao regime tributário normal do ICMS e, o imposto destacado na respectiva nota fiscal constitui crédito para compensação por seu estabelecimento destinatário, e que o Fisco partiu da premissa de que **o transporte do “RAT” em navios misturado como o petróleo bruto, torna-o uma mistura homogênea sujeita à imunidade constitucional.**

Asseverou contudo, que, além de nem sempre nas transferências ocorrer a mistura do “RAT” com o petróleo para fins de transporte, apenas se misturando quando a quantidade de RAT não é suficiente para encher os tanques, quando então são completados com petróleo cru, mas que são emitidas notas fiscais em separado, e que permanecem identificáveis mesmo misturadas.

Importa ressaltar, que quando misturados, o petróleo cru com o RAT, o petróleo não perde suas características ou qualidades e o produto é levado para as torres atmosféricas para processamento como se fosse inteiramente petróleo cru, e quando separados, o RAT vai diretamente para as torres de vácuo, sem passar obviamente pelas torres atmosféricas, já que neste caso, não servem para processar o RAT oriundo das torres atmosféricas.

A empresa autuada exerce atividade de refino de petróleo, e como é sabido, utiliza o petróleo como insumo básico do seu processo produtivo para extração dos derivados petrolíferos, e neste caso, tanto utiliza o óleo cru, como o produto denominado RAT, que nada mais é que o petróleo não processado nas torres atmosféricas pela simples razão que sua parte mais pesada não encontra ambiente físico apropriado nestas torres para o seu fracionamento, requerendo então que a sobra do petróleo não processado seja encaminhado para as chamadas torres de vácuo onde são produzidas as mesmas frações das torres atmosféricas (gasolina, diesel, querosene, etc.). A transferência só ocorre para o Estado da Bahia, por conta das refinarias de origem não terem capacidade de processar o RAT pela ausência ou insuficiência de torres de vácuo.

Conforme largamente esclarecido na informação fiscal, e na própria defesa do Recorrente, o petróleo cru oriundo dos poços é aquecido numa torre à pressão atmosférica ambiente, vaporiza e sobe verticalmente, passando por pratos em que são condensados tais vapores, e assim, recolhidos os produtos nobres a depender da altura de condensação dentro da torre (gasolina, diesel, etc.). Uma parte desses vapores condensam e volta para o fundo da torre e outra parte sequer é vaporizada, permanecendo líquida, porque é a parte do petróleo em que os hidrocarbonetos são muito pesados, e se a temperatura for elevada a mais de 400° C, de forma a forçar a vaporização, os hidrocarbonetos se deformam e ficam imprestáveis para obtenção das frações desejadas, e assim, depositando-se no fundo da torre, formam o que a Recorrente chama de “RAT”.

Esta parte, o RAT, que é a parte mais pesada do petróleo e fica no fundo da torre de destilação atmosférica, é submetido a um novo aquecimento, dessa vez no Estado da Bahia, agora sob vácuo, numa torre com pressões subatmosféricas. Isto ocorre porque a temperatura de ebulição varia diretamente com a pressão ambiental. Por isso, em locais de grande altitude, como por exemplo, em La Paz, na Bolívia, com pressão atmosférica menor, a água ferve a 90° centígrados e não 100° como ao nível do mar. Assim, na torre de vácuo, é vaporizado a uma temperatura menor, e é possível obter o fracionamento desejado, isto porque, como já comentado, a temperatura não pode ser superior a 400°.

Assim posto, passo aos fundamentos deste voto. Ora, não se discute que a ANP reconhece ser o RAT, uma fração de petróleo, e que a NCM inclusive é diferente e esta é a primeira razão de defesa, ao se afirmar que sendo a NCM diferente, a mercadoria também é diferente, mas não é bem assim, conforme veremos. A NCM é extremamente detalhada, de forma que a mais sutil diferença, já pode mudar a numeração que se divide em grupos, e subgrupos, e a cada extensão,

se detalha o produto, de forma a se obter uma identificação apurada, para atender às necessidades mercadológicas.

É incontestável que a fração de petróleo chamada RAT pode ter para efeitos de comércio ou de controle de produção da refinaria, nomes diferentes e se distinga para tais efeitos, do petróleo bruto oriundo dos poços, mesmo porque seu valor comercial já é diferente do petróleo cru, exatamente porque já se exauriu na torre atmosférica parte da capacidade de refino, com o fracionamento dos hidrocarbonetos leves, e assim, restando um “petróleo pesado” e inviável de ser processado nas torres atmosféricas.

O RAT, intrinsecamente falando, é tão petróleo quanto aquele produto que é retirado dos poços, sendo **diferenciado apenas pela concentração pesada de hidrocarbonetos**, mas que terá no equipamento apropriado (torre de vácuo), o aproveitamento dos mesmos derivados produzidos na torre atmosférica. Seria então, o RAT, algo diferente do que conhecemos como Petróleo?

Primeiro, para se conceituar uma mercadoria sob o aspecto legal, precisamos entender como funciona a Nomenclatura Comum do Mercosul – NCM, que utiliza um método internacional harmonizado para identificação e classificação de mercadorias.

Ela é composta pelo agrupamento de 8 números, em que os 2 primeiros indicam um **capítulo** ou **grupo** de produtos, que faz referência a uma característica abrangente; os 2 números seguintes já indicam um **subgrupo** ou **subcapítulo**, que desdobra a característica do grupo em um detalhe singular; os 2 números seguintes já indicam uma subposição, que aumenta o nível de detalhamento e assim sucessivamente, até que o sétimo número indica o item, e por fim, o oitavo número indica o subitem. Após esta breve explicação, tomo o exemplo abaixo, para efeito didático:

**NCM 3102.50.11**

- 31** - indica que se trata de grupo de mercadorias que se conhece como fertilizantes (capítulo)
- 02** - indica tratar-se de fertilizante mineral ou químico nitrogenado (subcapítulo)
- 50** - o produto já se torna identificado – nitrato de sódio (subposição)
- 1** - além de ser nitrato de sódio, é natural (item)
- 1** - além de natural, contém nitrogênio não superior a 16,3% (subitem)

De fato, a razão porque foi negada a diligência é porque não há dúvidas quanto à classificação do petróleo, conforme simples consulta a qualquer sitio especializado, além do da Receita Federal, quando encontraremos as seguintes NCM/SH - 2709.00.10 (óleo bruto de petróleo, ou petróleo cru), e 2710.19.29 – (óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos).

No caso em apreço, o capítulo que no exemplo didático é identificado por **31**, no caso dos produtos desta lide, é o capítulo 27. O subcapítulo que no caso acima é **02**, nas mercadorias da lide, são respectivamente **09** e **10**, conforme abaixo transcritos, onde a definição foi extraída exatamente como consta na tabela de NCM da Receita Federal.

Ao pesquisarmos a NCM correspondente a **PETRÓLEO**, temos a descrição abaixo, *ipsis literis*:

**NCM 2709.00.10** - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos.

Ao pesquisarmos a NCM que o Recorrente trata com o nome comercial de **RAT**, tem a seguinte descrição, *ipsis literis*:

**NCM 2710.19.29** - Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos de sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; 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;

Quando o legislador chama de “óleo bruto de petróleo”, está se referindo ao **petróleo cru**, oriundo dos poços, que como se sabe, assim como o RAT, também não possui 100% de óleo de

petróleo, pois contém impurezas e outros componentes não desejáveis para o refino. Contudo percebe-se que a definição em negrito do RAT **óleo de petróleo, exceto óleos brutos**, fica evidenciado que não deixa em hipótese alguma de ser também petróleo, apenas se diferencia da mercadoria oriunda diretamente dos poços, e que ainda não foi “fervida” e fracionada nas torres atmosféricas.

Assim, ambos são **ÓLEOS DE PETRÓLEO**, e a diferença de nomenclatura do **óleo bruto de petróleo para ÓLEO DE PETRÓLEO EXCETO ÓLEO BRUTO**, apenas requer que tenha mais de 70% de seu em peso de óleo de petróleo. Tal situação obviamente tem uma necessidade de identificação diferenciada na NCM, acima de tudo por uma questão mercadológica.

A classificação fiscal de mercadorias fundamenta-se, conforme o caso, nas Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) da Convenção Internacional sobre o Sistema Harmonizado de Designação e de Codificação de Mercadorias, nas Regras Gerais Complementares do Mercosul (RGC).

A RGI 1 dispõe que os títulos das seções, capítulos e subcapítulos têm apenas valor indicativo, e, para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das notas de seção e de capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, conforme extração abaixo, do sítio da Receita Federal do Brasil.

#### *REGRAS GERAIS PARA INTERPRETAÇÃO DO SISTEMA HARMONIZADO*

*A classificação das mercadorias na Nomenclatura rege-se pelas seguintes Regras:*

##### *REGRA 1*

*Os títulos das Seções, Capítulos e Subcapítulos têm apenas valor indicativo. Para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulo e, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, pelas Regras seguintes.*

##### *NOTA EXPLICATIVA*

*I) A Nomenclatura apresenta, sob uma forma sistemática, as mercadorias que são objeto de comércio internacional. Estas mercadorias estão agrupadas em Seções, Capítulos e Subcapítulos que receberam títulos tão concisos quanto possível, indicando a categoria ou o tipo de produtos que se encontram ali classificados. Em muitos casos, porém, foi materialmente impossível, em virtude da diversidade e da quantidade de mercadorias, englobá-las ou enumerá-las completamente nos títulos daqueles agrupamentos.*

*II) A Regra 1 começa, portanto, por determinar que os títulos “têm apenas valor indicativo”. Deste fato não resulta nenhuma consequência jurídica quanto à classificação.*

*III) A segunda parte da Regra prevê que a classificação seja determinada:*

*a) De acordo com os textos das posições e das Notas de Seção ou de Capítulo, e*

*b) Quando for o caso, desde que não sejam contrárias aos textos das referidas posições e Notas, de acordo com as disposições das Regras 2, 3, 4 e 5.*

Assim posto, fica evidenciado que para efeitos legais, as seções, os capítulos, subcapítulos, tem valor meramente indicativo mas não resulta em consequência jurídica quanto à classificação, daí que a **Recorrente não pode se valer de um título títulos e subtítulo**, 2709 para petróleo, e 2710 para o RAT, **para com isto dizer que juridicamente são mercadorias diferentes**. Em verdade, conforme veremos abaixo, são sim, mesma mercadoria, óleos de petróleo e sua diferenciação tem função meramente mercadológica.

**Jamais se poderá dizer que estamos tratando de mercadorias intrinsecamente diferentes simplesmente pela numeração da NCM**, pois conforme as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) para os efeitos legais, a classificação é determinada pelos textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulos, conforme veremos abaixo:

#### **CAPÍTULO 27**

**Combustíveis minerais, óleos minerais e produtos da sua destilação; matérias betuminosas; ceras minerais**  
Notas.

2.- A expressão “óleos de petróleo ou de minerais betuminosos”, empregada no texto da posição 27.10, aplica -se não só aos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, mas também aos óleos análogos, bem como aos constituídos principalmente por misturas de hidrocarbonetos não saturados nos quais os constituintes não aromáticos predominem, em peso, relativamente aos constituintes aromáticos, seja qual for o processo de obtenção. Todavia, a expressão não se aplica às poliolefinas sintéticas líquidas que destilem uma fração inferior a 60 %, em volume, a 300 °C e à pressão de 1.013 milibares, por aplicação de um método de destilação a baixa pressão (Capítulo 39).

3.- Na acepção da posição 27.10, consideram-se “resíduos de óleos” os resíduos que contenham principalmente óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (tais como descritos na Nota 2 do presente Capítulo), misturados ou não com água. Estes resíduos compreendem, :

- a) *Os óleos impróprios para a sua utilização original* (por exemplo, óleos lubrificantes usados, óleos hidráulicos usados, óleos usados para transformadores);
- b) *As lamas (borras) de óleos provenientes de reservatórios de produtos petrolíferos* constituídas principalmente por óleos deste tipo e uma alta concentração de aditivos (produtos químicos, por exemplo) utilizados na fabricação dos produtos primários;
- c) *Os óleos apresentados na forma de emulsões em água ou de misturas com água*, tais como os resultantes do transbordamento ou da lavagem de cisternas e de reservatórios de armazenagem, ou da utilização de óleos de corte nas operações de usinagem (fabricação\*).

2709.00 - Óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos.

**2709.00.10 De petróleo (PETRÓLEO BRUTO, grifo nosso)**

2709.00.90 Outros NT

**27.10 Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, exceto óleos brutos; preparações não especificadas nem compreendidas noutras posições, que contenham, como constituintes básicos, 70 % ou mais, em peso, de óleos de petróleo ou de minerais betuminosos; resíduos de óleos.**

2710.1 - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e 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, exceto os

2710.12 -- Óleos leves e preparações

**2710.19 -- Outros - (grifo nosso - aqui se enquadra o produto, que a recorrente chama de RAT)**

2710.20.00 - Óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (exceto óleos brutos) e 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, que contenham biodiesel, exceto os resíduos de óleos

**27.13 Coque de petróleo, betume de petróleo e outros resíduos dos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos.**

2713.1 - Coque de petróleo:

2713.11.00 -- Não calcinado 4

2713.12.00 -- Calcinado 4

2713.20.00 - Betume de petróleo 0

**2713.90.00 - Outros resíduos dos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos 4**

c) Entre os outros resíduos dos óleos de petróleo compreendidos na presente posição citam-se:

- 1) os extratos provenientes do tratamento dos óleos de lubrificação por meio de certos solventes seletivos
- 2) A goma de petróleo e as outras substâncias resinosas formadas pela oxidação dos hidrocarbonetos de petróleo
- 3) Os resíduos ácidos e as terras descorantes usadas que contenham certa proporção de óleos de petróleo

Pelo exposto acima, as Regras Gerais para a Interpretação do Sistema Harmonizado (RGI) tomando-se os textos das posições e das Notas de Seção e de Capítulos, verifica-se que tanto o óleo bruto da NCM 2709.00.10, identificado como PETRÓLEO, como o produto da posição 2710.19 -- Outros , onde está enquadrado o RAT na posição completa 27.10.1929, o texto da posição diz : **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 óleo.*

Assim, é que não poderia mesmo comercialmente se chamar PETRÓLEO, pois caso a Petrobrás fosse eventualmente efetuar alguma revenda, não poderia enviar com o mesmo nome, um óleo de petróleo que não é mais o chamado ÓLEO CRU, porque não oriundo dos poços, mas sim um **óleo de petróleo exceto óleos brutos**, já que passou por uma torre de destilação atmosférica, e assim, em vez de RAT, poderia ser também PETRÓLEO NÃO BRUTO, PETRÓLEO ATMOSFÉRICO, ou PETRÓLEO B, ou qualquer outro nome que julgassem apropriado, sendo escolhido um nome que se reporta à torre onde houve o primeiro fracionamento dos hidrocarbonetos leves.

Conforme dito no texto do capítulo 27, *na acepção da posição 27.10, consideram-se “resíduos de óleos” os resíduos que contenham principalmente óleos de petróleo ou de minerais betuminosos (tais como descritos na Nota 2 do presente Capítulo), misturados ou não com água, e estes resíduos compreendem:*

*Os óleos impróprios para a sua utilização original (por exemplo, óleos lubrificantes usados, óleos hidráulicos usados, óleos usados para transformadores). Nesse caso não podemos enquadrar o RAT como resíduo porque não é óleo impróprio para utilização original, já que vai para a torre de vácuo produzir a mesma coisa de sua utilização original na torre atmosférica.*

*As lamas (borras) de óleos provenientes de reservatórios de produtos petrolíferos constituídas principalmente por óleos deste tipo e uma alta concentração de aditivos (produtos químicos, por exemplo) utilizados na fabricação dos produtos primários. Os óleos apresentados na forma de emulsões em água ou de misturas com água. Neste caso também não podemos enquadrar o RAT como resíduo, porque vem da torre atmosférica e não de reservatórios petrolíferos, nem tampouco está na forma de emulsão em água.*

Ora, a RAT, jamais se enquadraria nestes resíduos, pois não é óleo impróprio a sua utilização original, não é borra proveniente de reservatório, nem tampouco óleo na forma de emulsões de água. **A definição está perfeitamente identificada quanto aos óleos com mais de 70% em peso de óleo de petróleo.**

Importante observar que a definição de resíduos deixa de ser questionada a partir posição NCM 27.13 - coque de petróleo, betume de petróleo e **outros resíduos dos óleos de petróleo** ou de minerais betuminosos e NCM 2713.90.00 - **outros resíduos** dos óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, ou seja, efetivamente todos os itens classificados nestas posições são resíduos, mas não na posição em que está o RAT, já que as notas explicativas não deixam dúvidas quanto às condições para classificação, como é o caso da borra dos fundos dos tanques de petróleo.

Enfim, o RAT se destina à mesma função que o petróleo oriundo dos campos petrolíferos e em essência, nada se distingue do conceito de petróleo que está no art. 155 da Constituição Federal:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre: [...] II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior; [...] §2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: [...] X - **não incidirá**: [...] b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;*

Como dizer que o produto dito **óleo bruto de petróleo como o óleo de petróleo exceto o bruto**, não é, enfim, PETRÓLEO? o transporte inclusive, conforme dito na impugnação, é feito até no mesmo tanque, misturado ao petróleo bruto, quando não há quantidade suficiente para carregar um tanque inteiramente com o RAT no navio, e chegando ao destino, todo o petróleo misturado vai para a torre atmosférica, como se tudo fosse petróleo bruto!

Seria impensável que a Constituição Federal descesse a tal nível de especificação técnica, para deixar evidenciado que o petróleo a que o artigo se refere, não se trata apenas do petróleo cru, extraído dos poços, mas também o mesmo petróleo após passar por uma fase inicial de processamento nas torres atmosféricas e o resíduo desse mesmo petróleo segue para outro

processamento mais avançado nas torres de vácuo, onde serão obtidos os mesmos produtos que advém do primeiro processamento. Se o texto constitucional se referisse em vez de apenas petróleo, mas PETRÓLEO CRU, não estaríamos aqui a discutir o assunto, mas efetivamente o termo PETRÓLEO se reporta ao seu conceito amplo, óleo cru ou pós fracionamento de uma parte.

Por fim, o segundo argumento, que na Lei nº 9.478/99, constam as seguintes definições:

*Art. 6º Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições:*

**I - Petróleo: todo e qualquer hidrocarboneto líquido em seu estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado;**

Ora, o petróleo é definido como todo e qualquer hidrocarboneto líquido, em estado natural, a exemplo do óleo cru e condensado. Alguém haveria de por em dúvida, por meio dos relatórios que o próprio recorrente apresentou, que o RAT é formado de hidrocarbonetos pesados? Que o seu estado é líquido, e portanto, natural? Quanto aos exemplos, a Lei nº 9.478/99, cita o **óleo cru e o condensado**. O que viria a ser o óleo cru? e óleo condensado? É certo que a Lei está a se referir a um conceito mais amplo da palavra petróleo. Obviamente o óleo que chega à refinaria oriundo dos poços e levado para a torre atmosférica está com o óleo em estado cru, ou seja, não foi “fervido” ainda na torre. E o que viria a ser óleo condensado? Vejamos o significado, no dicionário online abaixo:

Significado de Condensado – fonte <https://www.dicio.com.br/condensado/>

*Adjetivo que se conseguiu condensar; que retornou ao seu estado líquido; que pode ser obtido a partir da condensação da água que possui. Que se conseguiu adensar; que ficou mais denso ou espesso; adensado. Cuja concentração foi obtida pela evaporação parcial da água.*

Ora, se observamos o processo físico de fracionamento do óleo na torre atmosférica, o petróleo bruto entra em ebulição, vaporizando-se, e parte dele se condensa e forma os produtos nobres desejados (gasolina, diesel, etc.) e parte retorna para o fundo da torre, onde se **adensa, com os hidrocarbonetos pesados**. A chuva, por exemplo, nada mais é que a condensação do vapor de água na atmosfera, ou seja, é a condensação, o fenômeno de retorno ao seu estado líquido natural.

O RAT, nada mais é que o petróleo condensado, resultante da condensação do óleo cru na torre atmosférica, e a Lei nº 9.478/99 só confirma a exegese do texto constitucional, estendendo o conceito de petróleo de óleo cru para óleo condensado com os hidrocarbonetos pesados, apontando o lançamento de ofício como procedente, pois sendo o RAT, o mesmo que PETRÓLEO, e sendo esta uma mercadoria imune constitucionalmente nas saídas de outro estado, portanto não há condição de se lançar o débito de ICMS na origem e o crédito no destino, fazendo jus à glosa do crédito fiscal lançado na escrita fiscal-contábil do Recorrente, o que o levou a pagar menos imposto, no valor correspondente ao crédito indevidamente utilizado.

Por último, só para efeitos comparativos e ilustrativos, a mercadoria **OURO** apresenta também diferentes NCM, a depender da sua apresentação. Assim, o ouro em barra, fios e perfis de seção maciça tem NCM **7108.13.10**, já o ouro folheado, em forma bruta ou semimanufaturado tem NCM **7111.00.00**.

Observa-se que neste caso, capítulo para as diferentes formas de apresentação do ouro, é o mesmo, 71, porém os subcapítulos são diferentes (08 e 11), da mesma forma como no caso desta lide, NCM 2709 (óleo de petróleo cru) e 2710 (óleo de petróleo condensado), onde os capítulos são os mesmos, 27, porém mudam os subcapítulos para 09 e 10, não alterando por conseguinte, o fato de ambos se referirem ao produto petróleo, da mesma forma como no caso do ouro em barra ou o ouro folheado, e é certo que o texto constitucional refere-se apenas ao **PETRÓLEO**, jamais diferenciando o óleo de petróleo bruto do **óleo de petróleo, exceto o bruto(RAT)**.

Face ao exposto, mantendo o lançamento em sua integralidade, ressalvando que houve 2 infrações, simplesmente por conta da entrada em vigor do novo RICMS/2012 durante o período em

que foi fiscalizado e lançando o tributo, o que resultou em diferença quanto aos artigos pertinentes no antigo regulamento, o de 1997.

Face ao exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado. Auto de Infração PROCEDENTE.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298663.3001/16-9**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$66.652.123,49**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de outubro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSE LANDIN – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS