

PROCESSO - A. I. Nº 298663.0002/17-2
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0098-01/18
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 11/12/2018

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0299-11/18

EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. O resíduo atmosférico - RAT, intrinsecamente falando, não se diferencia da mercadoria que conhecemos como, PETRÓLEO que é retirado dos poços subterrâneos, sendo distinguido apenas para efeito comercial, pela concentração de hidrocarbonetos pesados, mas que terá no equipamento apropriado (torre de vácuo), o aproveitamento dos mesmos derivados produzidos inicialmente na torre atmosférica pelo petróleo oriundo dos poços (gasolina, diesel, etc.) e assim, é submetida à imunidade constitucional nas transferências estaduais, não podendo haver destaque de ICMS, sendo ilegal o crédito lançado no destino. Negada preliminar de nulidade e o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pela autuada, em razão do Acórdão da 1ª JJF, que julgou Procedente o Auto de Infração, lavrado em 27/11/2017, quando foi lançado de ofício o valor histórico de R\$116.919.132,16, 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, nos meses de janeiro a dezembro de 2013. Lançado o valor de R\$116.919.132,16, acrescido da multa de 60%.

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

VOTO

O Auto de Infração versa sobre o cometimento de infração à legislação do ICMS, relativa à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, no período de janeiro a dezembro de 2013, sendo exigido o valor de R\$116.919.132,16, acrescido da multa de 60%, consoante demonstrativo acostado às fls. 06/07, cópias de documentos fiscais, além de arquivo em mídia CD (fl. 78).

Consta da acusação fiscal que são remessas interestaduais de fração de petróleo procedente de unidades de Destilação Atmosférica, denominado Resíduo Atmosférico - RAT, beneficiado com a não incidência do imposto previsto na alínea “b”, do inciso X, do art. 155 da CF/88.

De início, ao compulsar os elementos e peças que compõem os autos, constato que o PAF afigura-se revestido das formalidades legais e o procedimento fiscal atende às normas regulamentares, não estando presentes nos autos quaisquer 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 das 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. Por igual razão, fica também indeferido o pedido para expedição de ofício, para obtenção de esclarecimento junto à ANP.

Nas razões, o Impugnante, apresentou argumentação contestando o entendimento fiscal de que as operações com o Resíduo Atmosférico - RAT, não estão contidas na não incidência constitucional (imunidade tributária), prevista no art. 155, II, c/c §2.º, X, "b" da CF/88, que exclui da tributação do ICMS as operações que destinem a outros Estados, petróleo, inclusive lubrificante, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, além de energia elétrica. O texto encontra-se reproduzido abaixo:

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;"

Sustenta que o "RAT" não é petróleo, nem combustível ou lubrificante dele derivado e que as operações de transferências submetem-se ao ICMS e, por conseguinte, o imposto destacado na respectiva nota fiscal constitui crédito para compensação por seu estabelecimento, como destinatário.

Questiona a premissa fiscal de que o transporte do "RAT", em navios, misturado com o petróleo bruto, torna-o uma mistura homogênea sujeita à imunidade constitucional, asseverando ainda que quando transportados na mesma embarcação, são identificáveis e descritos individualizados nos documentos fiscais.

Os Autuantes, ao prestarem Informação Fiscal, esclareceram que o petróleo é uma mistura de hidrocarbonetos, e que ao serem retiradas as frações mais leves, na torre de destilação atmosférica continua a ter petróleo, só que em 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.

Insistem que, transportados juntos (RAT e petróleo) tem-se uma mistura homogênea, porque possuem as mesmas propriedades. Então, vejamos as considerações a seguir sobre o tema:

"Do latim petra (pedra) e oleum (óleo), o petróleo no estado líquido é uma substância oleosa, inflamável, menos densa que a água, com cheiro característico e cor variando entre o negro e o castanho." (THOMAS, 2004).

Sabe-se que o petróleo é constituído, basicamente, por uma mistura de compostos químicos orgânicos (hidrocarbonetos) e alguns contaminantes como enxofre, níquel e vanádio. Quando a mistura contém uma maior porcentagem de moléculas pequenas seu estado físico é gasoso e quando a mistura contém moléculas maiores, seu estado físico é líquido, nas condições normais de temperatura e pressão.

Conforme consta da própria peça de defesa, na sua forma bruta (cru), antes do sistema de refino, as impurezas, a depender de sua origem geológica, de hidrocarbonetos naftênicos, parafínicos ou aromáticos, formam suas frações leves e pesadas.

O processo de refino do petróleo constitui um conjunto de processos físico-químicos, cujo principal objetivo é a obtenção da maior quantidade possível de derivados de alto valor comercial, ao menor custo operacional possível, com máxima qualidade, minimizando-se ao máximo a geração dos produtos de pequenos valores de mercado. A unidade de refino objetiva a produção de energéticos (combustíveis e gases em geral), produtos não-energéticos (parafinas, lubrificantes, etc.) e petroquímicos.

Os processos de separação física do petróleo seguem uma cadeia:

1. Destilação Atmosférica: o petróleo é pré-aquecido e alimenta uma torre de destilação atmosférica. Os derivados deste fracionamento são, principalmente, gás, GLP, nafta, gasolina, querosene, óleo diesel e resíduo atmosférico (RAT).

2. Destilação a Vácuo: o RAT, fração mais pesada obtida no fundo da torre de destilação atmosférica - TDA, após novo aquecimento, é submetido a um segundo fracionamento, agora sob vácuo, no qual são gerados cortes de gasóleos leves e pesados, e um resíduo de vácuo (RAV).
3. Desasfaltação a Propano: tem como função extrair do RAV, por ação de um solvente, no caso propano líquido a alta pressão, lubrificantes de alta viscosidade e de grande valor comercial.
4. Desaromatização a Furfural: os lubrificantes obtidos da desasfaltação a propano são submetidos a processos de tratamentos com o objetivo de melhorar suas propriedades físicas, onde sua qualidade será sensivelmente melhorada.
5. Desoleificação: remoção de determinados compostos parafínicos, caracterizados por altos pontos de fluidez.

Assim, o petróleo proveniente dos tanques de armazenamento é pré-aquecido e introduzido numa torre de destilação atmosférica. Os derivados deste fracionamento são principalmente gás, GLP, nafta, gasolina, querosene e o óleo diesel, restando um resíduo denominado resíduo atmosférico - RAT. O RAT pode, ainda, ser submetido a uma destilação à vácuo ou ser encaminhado para a unidade de craqueamento catalítico em leito fluidizado - FCC. Nesta unidade, além da geração de produto leve ocorre a formação de um resíduo carbonáceo (coque), que se deposita sobre o catalisador acarretando a desativação do mesmo.

O RAT que não pode ser destilado sob pressão atmosférica sem sofrer decomposição térmica, é então encaminhado para a unidade de destilação à vácuo - UDV, submetido a um segundo fracionamento, gerando cortes de gasóleos leves e pesados e um resíduo de vácuo - RAV.

Portanto, submetido ao processo de destilação atmosférica, as frações mais leves do petróleo são extraídas e as frações mais pesadas remanescem, além de manterem as suas características físicas, químicas e organolépticas, continua sendo petróleo.

Mesmo o Esquema das Destilações e Craqueamento, acostado aos autos (fl. 89), demonstra 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 a ação de catalisadores), produz ao final do processo, além de outros derivados de petróleo, os mesmos derivados produzidos na Destilação Atmosférica.

Ademais, é a própria defesa que esclarece 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.

Ainda que um resíduo, o RAT, que provém do petróleo e dele é também um derivado, 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 (mais sofisticadas) para a extração dos derivados ainda existentes nas frações pesadas não destiladas à pressão atmosférica.

Independente da denominação atribuída ao Resíduo Atmosférico, ou do código de NCM/SH distinto, ou mesmo da questão da individualização ou não das misturas ao serem transportadas, resta evidenciado nos autos que o produto, objeto das transferências, e da lide tributária acerca da legalidade ou não da utilização dos créditos fiscais, se trata de frações pesadas do insumo básico Petróleo, matéria prima geradora de toda a cadeia de derivados relacionados no dispositivo constitucional retro aludido.

Ademais, remanesce duvidosa a posição adotada pela defesa, ao considerar que o RAT não é Petróleo, uma vez que restou comprovado nos autos, pelo próprio deficiente, que o denominado Resíduo Atmosférico tem destinação como carga, ou seja, como insumo, nas diversas unidades de processamento do estabelecimento autuado, que resulta na produção final de derivados de petróleo, tais como: gasolina, óleo combustível, e outros.

Em síntese, o petróleo entra na Unidade de Destilação Atmosférica (UDA). Nessa etapa de extração ocorre um processo de ebulação e as frações de petróleo são separadas fisicamente. As mais leves saem pelo topo da Torre de Destilação Atmosférica (TDA), a exemplo dos gases e outras frações, que são retiradas em espécie de "bandejas", como a gasolina, o diesel, a querosene e mesmo a nafta. O que não é retirado em tais "bandejas", fica depositado no fundo da UDA, na forma de resíduo. É esse resíduo denominado de RAT. Portanto, o RAT é uma fração do petróleo que não foi passível de extração na UDA como produto economicamente rentável.

O RAT pode ser ainda comercializado como combustível para queima, nas refinarias em que não existem outras fases de processamento de Refino de petróleo, além da UDA. O RAT pode ainda ser utilizado como matéria prima ou material intermediário, quando encaminhado para a Unidade de destilação a Vácuo (UDV), onde ocorre nova separação física com redução de pressão na Torre de Destilação a Vácuo (TDV) e maior ebulação, para extração de gasóleo leve e pesado.

Nestes termos, entendo como inócuas qualquer discussão acerca do fato de que o transporte do RAT ocorreria 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.

Saliente 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 é do que o próprio petróleo.

Não se trata, outrossim, de qualquer menoscabo à manifestação do STF, em decisão contida no RE 193.074-8-RS, conforme também argumentou o autuado, uma vez que o RAT é o próprio petróleo fracionado ou combustível derivado do petróleo.

Tanto é assim, que 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, exceto os resíduos de óleo.

Assim, diante de tais considerações, a autuação é subsistente, uma vez que, efetivamente, o produto Resíduo Atmosférico discriminado nos Danos objeto da autuação é petróleo ou dele derivado e, portanto, sem a incidência do ICMS nas operações interestaduais.

É o voto

Inconformada com o julgamento de primeira instância, a Recorrente apresenta o seu Recurso Voluntário fls. (172/89). 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, e que não foi atendido o pedido de diligência para comprovação das suas razões de defesa. Que a Recorrente teve seu direito cerceado, na medida em que lhe foi negada a realização de perícia e diligência, devendo o Acórdão Recorrido anulado.

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.

Alega 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.

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.

Que 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 - gasolina; 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-Códigos_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.

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.

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 derivado no 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.

Requer a reforma do Acórdão Recorrido, pela nulidade em razão da recusa da diligência, pelo cerceamento de defesa, e no mérito, a improcedência da autuação eis haver improriedade.

VOTO

Devo apreciar inicialmente o pedido de diligência, e também 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 lançado o crédito fiscal indevido, no valor correspondente aos valores que constam destacados nos documentos fiscais.

A discussão da lide cinge-se apenas quanto à natureza da mercadoria envolvida, se é classificada efetivamente ou não como petróleo, e por conseguinte, a legalidade do destaque de ICMS lançado como crédito, já que esta mercadoria tem imunidade constitucional nas transferências interestaduais, e neste caso não poderia vir com destaque do imposto, e portanto, sem poder lançar o crédito na apuração do imposto do Recorrente.

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 suficientemente claros para o julgamento, assim como também não acato a nulidade, pois o lançamento está absolutamente claro, e não houve qualquer cerceamento de defesa, e efetivamente todos os elementos do processo são suficientes para formação do juízo de valor do julgador.

Adentrando as razões de mérito, a situação aqui posta é que os autuantes entendem que o produto denominado RAT, embora apresente algumas diferenças quanto ao petróleo bruto extraído e processado nas refinarias, tem a mesma natureza, embora seja denominado, Resíduo Atmosférico - RAT - já que o óleo de petróleo cru, oriundo dos poços, após passar por um processo nas torres atmosféricas, para obtenção dos produtos nobres (gasolina, diesel, querosene, etc.) ainda permanece com valor comercial, e é capaz de produzir os mesmos produtos citados, contudo em outras torres 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 **27101929**, o petróleo (“Petróleo Mistura”) é vinculado ao NCM/SH nº **27090010**.

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 do ICMS, e o imposto destacado na respectiva nota fiscal constitui crédito para compensação por seu estabelecimento como 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, nem sempre nas transferências ocorre a mistura do “RAT” com o óleo de petróleo, mas apenas quando a quantidade de “RAT” não é suficiente para encher os tanques, quando então são completados com o óleo de petróleo, mas que são emitidas notas fiscais em separado, e que permanecem identificáveis mesmo misturadas.

Importa ressaltar, que quando misturadas, o óleo de petróleo cru oriundo dos poços, com o RAT, o petróleo não perde suas características ou qualidades, e o produto misturado é levado para as torres atmosféricas para processamento como se fosse petróleo sem quaisquer distinções, e quando separados, o RAT vai diretamente para as torres de vácuo.

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 de petróleo, e neste caso, tanto utiliza o óleo cru, como o produto denominado RAT – resíduo atmosférico, 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.

Assim posto, alega que para continuar a produção das mercadorias nobres (gasolina, diesel, etc.), a sobra do petróleo não processado (RAT) necessita ser encaminhado para as chamadas torres de vácuo, e a transferência ocorre para o Estado da Bahia, por conta das refinarias de origem não terem capacidade de processamento.

Conforme largamente esclarecido na informação fiscal e na própria defesa do Recorrente, o petróleo oriundo dos poços é aquecido numa torre à pressão atmosférica, vaporiza e sobe verticalmente, passando por pratos em que são condensados os vapores, e assim, recolhidos os produtos nobres a depender da altura de condensação dentro da torre (gasolina, diesel, etc.). Uma parte desses vapores condensa 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 assim, esta parte concentrada na parte inferior da torre atmosférica constitui o RAT.

Esta parte, o RAT, que é a fração mais pesada obtida no fundo da torre de destilação atmosférica, é submetido a um novo aquecimento, agora sob vácuo, que nada mais é que uma pressão subatmosférica. Isto ocorre porque a temperatura de ebulição varia diretamente com a pressão do ambiente. Por isso, em locais de grande altitude, como por exemplo, em La Paz, na Bolívia, com pressão atmosférica menor que no nível do mar, a água ferve a 90° centígrados e não 100°, como ocorre na cidade de Salvador.

Assim, o RAT, na torre de vácuo, é vaporizado a uma temperatura menor, sendo possível obter o fracionamento desejado, isto porque, a temperatura não pode ser superior a 400º, porque nesse caso, os hidrocarbonetos se deformam e se tornam imprestáveis, e a torre de vácuo, por ter pressão sub-atmosférica, permite a ebulição a temperaturas menores, fracionando o petróleo e obtém-se os mesmos produtos que foram obtidos inicialmente na torre atmosférica.

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 sua nomenclatura (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 chamada nomenclatura comum do MERCOSUL, NCM, é extremamente detalhada, de forma que a mais sutil diferença, já pode mudar a sua 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 grande parte da capacidade de refino, tornando-se 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.

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 a recorrente reporta como sendo do **RAT**, temos a descrição abaixo, *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 diz **óleo bruto de petróleo**, está se referindo ao **petróleo cru**, oriundo dos poços, que como se sabe não possui 100% do petróleo, pois contem 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**, que não deixa em hipótese alguma de ser também petróleo.

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 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, a mesma mercadoria, óleos de petróleo, e sua diferenciação tem função meramente mercadológica, embora sem dúvida normalmente o petróleo de classificação 2709 tenha melhor qualidade, já que possui maior concentração de óleos de petróleo.

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*).

2709.00.10 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.

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

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

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 óleos.**

Assim, é que não poderia mesmo 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 PETRÓLEO CRU, porque oriundo dos poços, mas sim um **óleo de petróleo exceto óleos brutos**, e assim, em vez de RAT, poderia ser PETRÓLEO ATMOSFÉRICO, ou PETRÓLEO TIPO B, ou quaisquer outros nomes que levassem a alguma diferenciação do petróleo cru.

Conforme dito no texto do capítulo e subcapítulo 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 tampo óleos na forma de emulsões de água. **A definição está perfeitamente identificada quanto aos óleos com mais de 70% em peso de óleo de petróleo.**

Enfim, tal produto se destina à mesma função que o petróleo oriundo dos campos petrolíferos e em essência em 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 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.

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, cita o óleo cru e o condensado. O que viria a ser o óleo cru? obviamente o óleo que chega à refinaria oriundo dos poços e levado para a torre atmosférica, em estado cru, ou seja, não foi processado ou “fervido” ainda. 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 da torre atmosférica, o petróleo bruto entra em ebulação, vaporiza, 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 o fenômeno de retorno ao seu estado líquido natural.

Petróleo condensado nada mais é que o RAT, que foi parcialmente fracionado na torre atmosférica e a Lei nº 9.478/99 só confirma a procedência do lançamento, pois o RAT, assim como o petróleo propriamente dito, é mercadoria com imunidade constitucional, que saiu de outro estado da federação, e portanto sem poder lançar o débito de ICMS na origem e o respectivo crédito no destino.

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 semi-manufaturado tem NCM **7111.00.00**.

Observa-se que neste caso, capítulo da NCM é o mesmo, 71, porém os subcapítulos são diferentes (08 e 11), da mesma forma como no caso da 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.

Em conclusão, da mesma forma como no caso do ouro em barra e do 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, que vem a ser o que a Recorrente chama de RAT**.

Face ao exposto, mantendo o lançamento em sua integralidade **NEGO PROVIMENTO** ao Recurso Voluntário. 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 manter a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298663.0002/17-2**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$116.919.132,16**, 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, 08 de novembro de 2018.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATO – REPR. DA PGE/PROFIS