

**A. I. Nº** - 298663.0003/18-7  
**AUTUADO** - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS  
**AUTUANTES** - JUDSON CARLOS SANTOS NERI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**PUBLICAÇÃO** - INTERNET - 04.02.2019

#### **6ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0025-06/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITOS FISCAIS. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. OPERAÇÕES DE ENTRADA ALCANÇADAS PELA IMUNIDADE TRIBUTÁRIA. A lógica da imunidade do art. 155, II, c/c §2º, X, “b” da Constituição Federal, é permitir a tributação apenas no Estado de consumo, motivo pelo qual não é legal que este Estado suporte a utilização de créditos relativos às operações ali previstas. Trata-se de um mecanismo de repartição da receita oriunda da atividade de exploração e produção de petróleo e energia elétrica. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração foi lavrado no dia 29/05/2018, para exigir ICMS no valor histórico de R\$46.414.972,93, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, sob a acusação de utilização indevida de crédito, referente às aquisições sobre as quais não incide o imposto.

Trata-se de operações interestaduais com a fração remanescente do petróleo utilizado na unidade de destilação atmosférica da refinaria, denominada resíduo atmosférico (art. 155, II c/c §2º, X, “b” da Constituição Federal).

O contribuinte ingressa com impugnação às fls. 29 a 41.

Inicia sustentando que a Fiscalização erra não só ao ampliar o âmbito de incidência da norma de imunidade do art. 155, II c/c §2º, X, “b” da Constituição Federal, desconsiderando a natureza do produto transportado, como também ao aparentemente pressupor que a forma de transporte de determinada mercadoria pode alterar a sua composição ou natureza para fins de tributação.

O texto constitucional reconhece a diferença entre o petróleo e seus derivados lubrificantes ou combustíveis, por um lado, e demais hidrocarbonetos, por outro, para estipular tratamento jurídico-tributário próprio para cada um dos casos: (i) petróleo e seus derivados lubrificantes ou combustíveis: nas saídas interestaduais, não há incidência de ICMS e, nas demais operações, o imposto é devido ao Estado em que ocorrer o consumo; (ii) demais hidrocarbonetos, inclusive derivados de petróleo que não lubrificantes ou combustíveis: o tributo é exigível segundo a regra matriz de incidência e a tributação realiza-se conforme o regime geral de repartição de receitas.

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 refere-se tão-somente ao 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.*

Conforme alega, trata-se de “benefício” instituído em favor dos Estados não produtores de petróleo e de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos, não se justificando a sua extensão aos demais subprodutos do petróleo não utilizados como combustíveis ou lubrificantes.

Os derivados básicos de petróleo se encontram relacionados na Portaria ANP nº 152, de 15/10/1998:

*Art. 1º. 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 [...].*

O resíduo atmosférico (RAT) é a fração do petróleo remanescente da unidade de destilação atmosférica e possui três principais destinações: a) carga (parcial ou total) de unidade de processo de craqueamento catalítico fracionado (FCC), para a produção de outras correntes; b) carga na unidade de coqueamento retardado (UCR), para a produção de outras correntes, e c) carga de unidade de destilação a vácuo (UDV), para produção de asfalto, óleo combustível ou carga para posterior processamento na FCC, tudo conforme esquema gráfico que apresenta.

A diferença entre o petróleo e o resíduo atmosférico (RAT) é verificada, ainda, a partir da distinção entre seus códigos NCM/SH, bem como da Resolução nº 17/2004 da Agência Nacional de Petróleo – ANP, em que o resíduo atmosférico (RAT) se encontra enquadrado na família “*Derivados Pesados*”, grupo “*Resíduos Pesados*”, enquanto o petróleo pertence à família “*Insumo Bruto*”, grupo “*Petróleo*”.

Discriminando quesitos, solicita a realização de perícia fiscal.

Por fim, requer a produção das provas admitidas em Direito e o acolhimento das razões defensivas.

Na informação fiscal, de fls. 83 a 90, os autuantes esclarecem que o petróleo em estado natural é uma mistura de hidrocarbonetos. Além dos hidrocarbonetos, possui, em proporções bem menores, compostos oxigenados, nitrogenados, sulfurados e metais pesados, conhecidos como contaminantes.

Após a extração do petróleo bruto, faz-se necessária a separação da água, óleo, gás e sólidos, processo que ocorre em estações ou na própria unidade de produção (refinaria). Em seguida, ocorre o processamento e refino da mistura de hidrocarbonetos, com vistas à obtenção dos componentes que serão utilizados nas mais diversas aplicações, tais como, combustíveis, lubrificantes, plásticos, fertilizantes, medicamentos, tintas e tecidos.

A composição básica do petróleo bruto é de:

*Carbono: 84%;*

*Hidrogênio: 14%;*

*Enxofre: de 1 a 3% (sulfeto de hidrogênio, sulfetos, dissulfetos, enxofre elementar);*

*Nitrogênio: menos de 1% (compostos básicos com grupos amina);*

*Oxigênio: menos de 1% (encontrado em compostos orgânicos como dióxido de carbono, fenóis, cetonas e ácidos carboxílicos);*

*Metais : menos de 1% (níquel, ferro, vanádio, cobre, arsênio);*

*Sais: menos de 1% (cloreto de sódio, cloreto de magnésio, cloreto de cálcio).*

O petróleo é enviado para as refinarias a fim de que seus componentes sejam separados e tenham um melhor aproveitamento. No entanto, não se conhece até o momento nenhum método que consiga separar cada um desses hidrocarbonetos. Por isso, essa separação ocorre em frações de substâncias, ou seja, separa-se a mistura complexa do petróleo em misturas bem mais simples.

O primeiro método utilizado para isso é a destilação fracionada, que se baseia na diferença das faixas das temperaturas de ebulição das frações do petróleo.

Para tal, utiliza-se uma torre de destilação com uma fonte de calor na parte inferior, onde o combustível é aquecido. A torre possui até 50 pratos ou bandejas, sendo que cada uma apresenta uma temperatura diferente, que vai diminuindo à medida que a altura aumenta.

Quando o petróleo é aquecido na referida fonte de calor, que fica na parte de baixo da torre, seus componentes vão passando para o estado gasoso, sendo que os mais pesados (de maior massa) não sobem, mas permanecem líquidos na parte inferior e são separados. As demais frações no estado gasoso sobem pela torre e quando uma dessas frações atinge uma bandeja com uma temperatura menor do que a do seu ponto de ebulição, ela se transforma em líquido e é coletada nesta altura da torre (nesta bandeja ou prato). As demais frações que ainda permanecem no estado gasoso passam para a próxima bandeja e esse processo vai se repetindo.

Como o petróleo é uma mistura de hidrocarbonetos, ao serem retiradas as frações mais leves na torre de destilação atmosférica continuamos a ter petróleo, só que a sua fração mais pesada. Essa fração mais pesada é denominada RAT, que pode ser transportada separada ou conjuntamente com o petróleo encaminhado para a RLAM para ser processado, pois ambos são misturas de hidrocarbonetos de idêntica natureza.

De acordo com o dicionário Aurélio, resíduos são remanescentes ou restos, ou seja, tudo aquilo que sobra - não necessariamente sem valor agregado - de algum processo ou sistema. Pode-se, assim, compreendê-los como restos de processos produtivos ou itens produzidos e descartados. Portanto, pouco importa a denominação, mas sim o que efetivamente o produto é, ou seja, fração pesada de petróleo.

No entendimento dos auditores:

*“Não resta dúvidas tratar-se de um só produto. Ademais o RAT, que segundo a Autuada trata-se de um resíduo, apresenta um custo unitário em suas notas fiscais muito superior ao custo da matéria prima (petróleo), resultando em expressivos créditos de ICMS apropriados indevidamente.*

*Verificamos ainda as notas fiscais de entradas do produto no período, que o RAT, classificado pelo Autuada sob o código de produto PB281, em momento nenhum apresenta saldo final no Inventário de 2014, apenas o Petróleo classificado sob o código PB 199.*

*Por fim a autuada informa que (fl. 38): “Nesse contexto, não há dúvidas de que o Resíduo Atmosférico (RAT) é um subproduto (fração) da destilação do petróleo”, ou seja, fração pesada de petróleo”.*

Concluem mantendo a autuação.

O sujeito passivo se manifesta às fls. 94 a 96, assinalando que o fato de não haver saldo final no inventário de 2014 do produto RAT - código PB.281 ocorre porque a Petrobras utiliza o código PB.199 para designar "*Petróleo Mistura*", tendo em vista o transporte em conjunto do petróleo bruto e do RAT.

Em seguida, aduz que a composição do RAT como hidrocarboneto não confere a ele o caráter de petróleo bruto, nem lhe retira a "*alegada*" natureza de derivado do petróleo, obtido sempre depois de um processo industrial de refino.

Cabe, inclusive, ponderar que a gasolina, o diesel, o querosene, a nafta, a parafina e outros derivados são, também, formados por misturas homogêneas de hidrocarbonetos. No entanto, enquanto a gasolina e o diesel são imunes, por haver norma constitucional expressa nesse sentido, não há imunidade sobre a nafta ou a parafina, que são tributáveis nas respectivas saídas do Estado de origem.

Não se encontram jazidas puras de RAT ou de qualquer outro derivado, pelo que não se pode considera-lo petróleo puro para fins de tributação.

Reiterando os argumentos e pedidos da impugnação, destaca que a legislação deve ser interpretada restritivamente quanto à outorga de isenções, bem como que não se pode alterar a definição de conceitos utilizados pela Constituição Federal para definir ou limitar competências tributárias (art. 110 do CTN).

## VOTO

A presente lide, resulta do fato de o sujeito passivo ter utilizado créditos fiscais referentes às entradas de RAT (resíduo atmosférico), que a Fiscalização entende albergadas pela imunidade tributária de que trata o art. 155, II, c/c §2º, X, “b” da Constituição Federal (CF/1988), enquanto a sociedade empresária as tem como ingressos de derivado de petróleo não combustível ou lubrificante.

*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 [...].*

Antes de adentrar no julgamento do mérito da presente lide, cumpre trazer, a título exemplificativo e didático, alguns Acórdãos deste Conselho referentes a uma situação de caráter semelhante. Trata-se das transferências interestaduais em que o mesmo contribuinte efetuou com o hidrocarboneto pentano (C5+), misturado homogeneamente ao petróleo, conferindo tratamentos tributários diferenciados a ambos (utilização do crédito referente ao pentano):

*Acórdão CJF nº 0137-12/16. Registre-se, ainda, que para corroborar com o entendimento de que o pentano (C5+), ao ser adicionado ao petróleo para fins de transporte, perde as suas características próprias, passando a constituir um só produto (petróleo) que goza de imunidade nas operações interestaduais e, por via de consequência, não gera direito a crédito fiscal, o contribuinte, ao se insurgir da exigência fiscal, sequer comprova que o Pentano (C5+), posteriormente, foi efetivamente separado do petróleo e foi objeto no processo de fabricação de produtos com saídas tributadas pelo ICMS.*

*Acórdão CJF nº 0053-12/18. EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MERCADORIAS COM NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. Constatado que não é possível a separação do C5+ adicionado ao petróleo para ser transportado. Assim, a partir do momento em que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como produto individualizado, não havendo o direito ao creditamento, nos moldes efetuados pelo sujeito passivo, uma vez que petróleo foi o produto transportado e este, nas operações interestaduais, goza de não-incidência do ICMS na forma do artigo 155, inciso X, alínea “b”, da Constituição Federal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.*

Este relator já se pronunciou sobre o assunto no julgado proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal deste CONSEF, por meio do Acórdão nº 0351-11/13, que declarou insubsistente a pretensão do Fisco:

*É sabido que o que a lei distingue o homem não pode igualar, adágio perfeitamente aplicável no caso concreto, posto que o pentano (C5+) é derivado do gás natural e possui direito ao crédito nas entradas, o que não acontece com o petróleo. Os ingressos de C5+ no estabelecimento do recorrente ocorreram sob a incidência do ICMS (com valores destacados a crédito nos documentos fiscais). Ocorre que os auditores glosaram os mesmos com base no fato de que o produto restou incorporado ao petróleo, e também sob o argumento de que a representatividade do hidrocarboneto neste último era mínima. Data vênia, raciocínio de natureza subjetiva, não pertinente ao direito tributário. Vejamos porque o entendimento do Fisco é equivocado no que concerne à infração 1. Comprovado está que, ainda que em parcelas irrisórias, os volumes das correntes de petróleo que serviriam de matéria-prima para a produção de outros derivados, como gasolina, óleo diesel etc., restou aumentado, no mínimo na quantia atinente ao C5+. Por consequência, a produção dos referidos derivados também aumentou, visto que algo foi acrescentado ao insumo (este algo é o C5+) [...].*

Entretanto, como resultado de reflexões e estudos posteriores sobre a matéria, mudou o seu posicionamento, o que pode ser observado no seguinte texto, extraído do Acórdão CJF nº 0319-11/16, em que figurou como relator:

*Em referência à terceira imputação (utilização indevida de crédito, concernente às entradas não sujeitas à incidência (transferências interestaduais de pentano)), alinho-me com a Decisão proferida por meio do Acórdão CJF nº 0389-13/13, pois, ao ser transportado em mistura com o petróleo, o hidrocarboneto em tela*

*perde a sua natureza individualizada, confundindo-se com o óleo bruto, em relação ao qual há imunidade (artigo 155, inciso II e § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal de 1988). CF/1988. Art. 155, II. § 2º 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; (...). Por conseguinte, com imunidade, não há que se falar em crédito.*

A controvérsia em análise é de natureza similar, e resulta da mesma metodologia do sujeito passivo, para utilizar créditos fiscais relativos a operações imunes, e não isentas, como tentou fazer crer em sede de manifestação. Para tanto, apresenta o argumento – que não acato –, de que uma mistura homogênea de petróleo bruto com sobras de processamento de petróleo bruto (RAT), possui elementos aptos a sofrer tratamentos tributários diferenciados, um com crédito na entrada e outro sem.

Inicialmente, é preciso que se registre a diferenciação entre derivados e resíduos. Com a devida licença, tais conceitos não foram apresentados com a necessária clareza na impugnação.

Derivado é o que provém de OUTRO, cuja origem se dá pela transformação material. O combustível é derivado do petróleo.

Resíduo é o que resta. Ou seja, a MESMA COISA, em menores proporções ou em formas distintas. O que sobra de substâncias submetidas à ação de diversos agentes. As cinzas são o resíduo da combustão da lenha. É o restante, o remanescente.

A imunidade tributária do art. 155, II, c/c §2º, X, “b” da Constituição Federal, diz respeito às operações interestaduais com petróleo, conceito no qual se inclui o RAT, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados e energia elétrica.

Assiste razão ao impugnante, quando afirma que o resíduo em enfoque (RAT) não é lubrificante, muito menos combustível líquido ou gasoso derivado do petróleo, mas comete equívoco ao asseverar que se enquadra no conceito de demais hidrocarbonetos, inclusive derivados de petróleo que não lubrificantes ou combustíveis.

O que remanesce de qualquer substância, especialmente quando a ela é misturado, nada mais é do que esta mesma substância, ainda que com pequenas diferenças de forma, densidade ou composição.

O resíduo atmosférico (RAT), subproduto da destilação atmosférica do petróleo, é um corte de alta massa e de baixo valor comercial. Contudo, nele estão contidas frações de elevado potencial econômico, tais como os gasóleos, que não podem ser separados por meio da destilação usual, pois, devido a suas altas temperaturas de ebulição à pressão atmosférica, é impossível vaporizá-los, em face do limite de cerca de 400°C imposto pela decomposição térmica dos hidrocarbonetos pesados.

A temperatura de ebulição varia diretamente com a pressão. Com baixa pressão, as temperaturas de ebulição das frações também cairão, ou seja, elas serão vaporizadas a uma temperatura menor do que a necessária à sua vaporização quando se trabalha com a pressão atmosférica. Assim, trabalhando-se a pressões menores do que a atmosférica, é possível retirar-se do RAT os gasóleos, por meio da destilação a vácuo.

Ou seja, o petróleo e o RAT são as matérias primas, a partir das quais, se obtém os produtos demandados no mercado de combustíveis e lubrificantes, plásticos, fertilizantes, medicamentos, tintas, tecidos etc. diferenciando-se apenas no que concerne aos processos industriais necessários ao alcance de tal objetivo.

Não se tem notícia de uso do RAT como combustível, lubrificante, plástico, fertilizante, medicamento, tinta, tecido etc.

O próprio autuado, na peça de defesa, ressaltou que o resíduo atmosférico (RAT), é a fração do petróleo remanescente da unidade de destilação atmosférica, que possui três principais destinações: a) carga (parcial ou total) de unidade de processo de craqueamento catalítico fracionado (FCC), para a produção de outras correntes; b) carga na unidade de coqueamento

retardado (UCR), para a produção de outras correntes, e c) carga de unidade de destilação a vácuo (UDV), para produção de asfalto, óleo combustível ou carga para posterior processamento na FCC, conforme esquema gráfico que apresentou à fl. 36.

A lógica da imunidade do art. 155, II, c/c §2º, X, “b” da Constituição Federal, é permitir a tributação apenas no Estado de consumo, motivo pelo qual não é legal que este Estado suporte a utilização de créditos relativos às operações ali previstas. Trata-se de um mecanismo de repartição da receita oriunda da atividade de exploração e produção de petróleo e energia elétrica.

Como ensina Sacha Calmon Navarro Coelho, a referida norma se restringe:

*“[...] ao Estado de origem, não abrangendo o Estado de destino, onde são tributadas todas as operações que compõem o ciclo econômico por que passam os produtos descritos no dispositivo sob enfoque, desde a produção até o consumo. Não beneficia, portanto, o consumidor, mas o Estado de destino do produto, ao qual caberá todo o tributo sobre ele incidente, até a operação final. Do contrário, estaria consagrado tratamento desigual entre consumidores, segundo adquirissem eles os produtos de que necessitam, no próprio Estado, ou no Estado vizinho, o que não teria justificativa” (COELHO, Sacha Calmon Navarro. “A Tributação pelo ICMS das Operações Interestaduais com o Petróleo e seus Derivados – O Sentido da Imunidade: Tributação Exclusiva no Destino – Extensão da Responsabilidade do Substituto Tributário”. Revista Dialética de Direito Tributário nº 76. São Paulo: Dialética, janeiro de 2002. p. 164)”.*

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 6ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298663.0003/18-7**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRAS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$46.414.972,93**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/1996, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de novembro de 2018.

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

ANTONIO EXPEDITO SANTOS DE MIRANDA - JULGADOR