

A. I. N° - 298663.0002/17-2  
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS  
AUTUANTES - JOSÉ ELMANO TAVARES LINS, JUDSON CARLOS SANTOS NERI e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS  
ORIGEM - SAT/COPEC  
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 20/07/2018

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

**ACÓRDÃO JJF N° 0098-01/18**

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. Remessas interestaduais de fração de petróleo procedentes de unidades de destilação atmosférica, denominado Resíduo Atmosférico, beneficiado com a não incidência do imposto, prevista na alínea “b”, do inciso X, do art. 155, da CF/88. Não há porque se falar em tributação e, consequentemente, em crédito fiscal, por força da não incidência constitucional (imunidade tributária). Infração subsistente. Auto de Infração PROCEDENTE. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 27/11/2017, para exigir o imposto no valor de R\$116.919.132,16, acrescido da multa de 60%, através da seguinte infração: *“Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto”*.

Período da autuação: Janeiro / dezembro de 2013.

Consta em complemento que houve “Remessas interestaduais de fração de petróleo procedente de unidades de destilação atmosférica denominado Resíduo, beneficiado com a não incidência do imposto, prevista na alínea “b”, do inciso X, do art. 155, da CF/88”.

O autuado apresenta peça defensiva de fls. 82 a 98, inicialmente, observa a sua tempestividade, se descreve como uma sociedade de economia mista, com objetivo social na pesquisa, lavra, refino , processamento, comércio e transporte de petróleo; descreve a infração.

No mérito, destaca que o lançamento de ofício, parte da premissa de que deixou de aplicar nas operações com o Resíduo Atmosférico (RAT), a imunidade prevista no art. 155, inciso II c/c §2º, inciso X, alínea “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”*.

Revela que a Fiscalização entendeu 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 por seu estabelecimento. Afirma que a Fiscalização erra não só ao ampliar o âmbito de incidência da norma de imunidade do art. 155, II c/c §2º, inciso X, alínea “b” da CF/88, 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.

Registra que a Fiscalização lhe imputou o cometimento da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de Resíduo Atmosférico - RAT, porque reputou que o derivado não-energético de petróleo, é beneficiado com a não incidência do imposto prevista na CF/88.

Ressalta que 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.

Frisa que o próprio texto constitucional reconhece a diferença entre o petróleo e seus derivados lubrificantes ou combustíveis, por um lado, e os demais hidrocarbonetos, por outro, para estipular tratamento jurídico próprio para cada um dos casos: (i) nas saídas interestaduais de petróleo e seus derivados lubrificantes ou combustíveis não há incidência de ICMS e, nas demais operações, o imposto é devido ao Estado em que ocorrer o consumo; (ii) nas operações com os demais hidrocarbonetos, o tributo é exigível segundo a regra matriz de incidência do ICMS e a tributação realiza-se conforme o regime geral de repartição de receitas (art. 155, §2º, incisos VII e VIII da CF/88).

Aduz que a tributação dos hidrocarbonetos varia de acordo com a natureza da operação (interna ou interestadual), com o destinatário dela (consumidor final ou a contribuinte do imposto) e, especialmente, segundo a origem e definição intrínseca.

Declara que o texto constitucional autoriza a ideia de que ao contrário dos demais hidrocarbonetos, o petróleo e seus derivados lubrificantes ou combustíveis possuem regime jurídico próprio, e submetem-se, nas transferências interestaduais, à imunidade constitucional (art. 155, II, §2º, inciso X, alínea “b”).

Destaca ainda que 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 (transcrito), e ao fazê-lo, encampou à unanimidade, o entendimento do Ministro Ilmar Galvão.

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

Esclarece 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”*, transcrevendo o art. 6º, incisos I, III e IV.

Observa 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).

Revela que no Anuário Estatístico Brasileiro de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis 2016, constam mais detalhadamente outros conceitos pertinentes ao caso, entre os quais se encontram os conceitos de derivados de petróleo e suas espécies (energéticos e não energéticos - Anuário estatístico brasileiro do petróleo, gás natural e biocombustíveis: 2016 / Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis. - Rio de Janeiro: ANP, 2008; p. 221; disponível em [http://www.anp.gov.br/wwwanp/images/publicacoes/Anuario\\_Estatistico\\_ANP\\_2016.pdf](http://www.anp.gov.br/wwwanp/images/publicacoes/Anuario_Estatistico_ANP_2016.pdf); acesso em 31/01/2017).

**“Derivados de Petróleo:** produtos decorrentes da transformação física-química do petróleo. Lei nº 9.478, de 6/8/1997.

**Derivados Energéticos de Petróleo:** derivados de petróleo utilizados predominantemente como combustíveis, isto é, com a finalidade de liberar energia, luz ou ambos, a partir de sua queima. Esta denominação abrange os seguintes derivados: GLP, gasolina A, gasolina de aviação, querosene iluminante, QAV, óleo diesel, óleo combustível e coque.

**Derivados Não Energéticos de Petróleo:** derivados de petróleo que, embora tenham significativo conteúdo energético, são utilizados para fins não energéticos. Esta denominação abrange os seguintes derivados: graxas, lubrificantes, parafinas, asfaltos, solventes, coque, nafta, extrato aromático, gasóleo de vá-cuo, óleo leve de reciclo, **resíduo atmosférico (RAT)**, diluentes, n-parafinas, outros óleos de petróleo, minerais

*betuminosos, bem como outros produtos de menor importância". (sem grifos no original).*

Assinala também que é possível se identificar as definições dos derivados a que se refere o art. 155, II c/c §2º, inciso X, alínea “b” da CF/88 – combustíveis e lubrificantes – e, mais importante, o próprio conceito da mercadoria que se pretende tributar (Resíduo Atmosférico – RAT):

*“Combustível: produto utilizado com a finalidade de produzir energia diretamente a partir de sua queima ou pela sua transformação em outros produtos também combustíveis. São exemplos de combustíveis: gás natural, gás liquefeito de petróleo (GLP), gasolina, óleo diesel, querosene de aviação, óleo combustível, etanol combustível, biodiesel e suas misturas com óleo diesel.*

[...]

*Lubrificante: ver Óleo Lubrificante.*

[...]

*Óleo Lubrificante: Os óleos lubrificantes são utilizados para reduzir o atrito e o desgaste de peças e equipamentos, desde o delicado mecanismo de relógio até os pesados mancais de navios e máquinas industriais.*

[...]

*RAT: ver Resíduo Atmosférico.*

[...]

*Resíduo Atmosférico (RAT): fração do petróleo procedente da unidade de destilação atmosférica com temperatura de destilação superior a 420 °C”.*

Revela que no processo de refino, o Resíduo Atmosférico – RAT, possui 03 (três) principais destinações: i) carga (parcial ou total) de unidade de processo de Craqueamento Catalítico Fracionado (FCC), para a produção de outras correntes; ii) carga na Unidade de Craqueamento Retardado (UCR), para a produção de outras correntes, e; iii) carga de Unidade de Destilação à Vácuo (UDV), para produção de asfalto, óleo combustível ou carga para posterior processamento na FCC, tudo conforme esquema que acosta à fl. 89.

Assevera 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.

Assinala 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.

Esclarece que 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”.

Salienta que 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.).

Informa que 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).

Sustenta não haver 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.

Aduz que se o Resíduo Atmosférico - RAT não é petróleo, nem combustível ou lubrificante dele derivados, não há incidência da regra do art. 155, inciso II c/c §2º, inciso X, alínea “b” da CF/88, a operação de transferência submete-se ao ICMS e, por conseguinte, o imposto destacado na respectiva nota fiscal constitui crédito para compensação pelo estabelecimento de destino.

Sublinha a irrelevância da forma de transporte, observando que o Auto de Infração se vale ainda de outra premissa equivocada: a transferência do Resíduo Atmosférico - RAT para o Estado da Bahia, em navios, misturado com o petróleo bruto, torna-o uma mistura homogênea sujeita à imunidade constitucional.

Explica que, em outros termos, o transporte do Resíduo Atmosférico - RAT com o petróleo, alteraria a natureza daquele produto, transformando-o em petróleo, cuja transferência se submete à regra do art. 155, II c/c §2º, inciso X, alínea “b” da CF/88.

Afirma que a realidade é diversa daquela pressuposta pelo lançamento: nem sempre há mistura do Resíduo Atmosférico - RAT com o petróleo para fins de transporte, em razão de as mercadorias transportadas, permanecerem identificáveis para fins contábeis e fiscais, mesmo depois de misturadas.

Afirma que nem sempre quando 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. Menciona que nestes casos, cada um dos produtos é facilmente identificável e não tem sentido se falar em “mistura homogênea”.

Reitera que o petróleo e o Resíduo Atmosférico - RAT se encontram devidamente individualizados nas Notas Fiscais, nas quais constam os volumes transportados para cada produto, e também nos livros Registros de Controle de Produção e de Estoque – LRCPE dos estabelecimentos de origem e de destino.

Declara que o LRCPE - segundo o RICMS-BA/2012 - “destina-se à escrituração dos documentos fiscais e dos documentos de uso interno do estabelecimento, correspondentes às entradas e saídas, à produção e às quantidades referentes aos estoques de mercadorias (Conv. S/Nº, de 15/12/70)”. (art. 220, *caput*).

Afirma ser possível identificar a movimentação física de “espécie, marca, tipo e modelo de mercadoria”, a quantidade movimentada, a classificação fiscal e os documentos fiscais e registros contábeis que amparam a movimentação (RICMS-BA/2012, art. 220, §§ 2º e 3º).

Assevera que nos LRCPEs é perfeitamente identificável a saída física de cada unidade de Resíduo Atmosférico - RAT dos estabelecimentos de origem e o ingresso delas no estabelecimento de destino, comprovando que não houve, nas operações fiscalizadas, a transmutação dele “em mistura homogênea, sujeita à imunidade constitucional”.

Sustenta ser incorreto inferir que a simples mistura de mercadorias diferentes implica alteração do regime tributário de uma delas. Registra que na verdade, a regra é que a mistura de hidrocarbonetos com tratamentos fiscais distintos não modifica a sistemática de tributação de cada um deles, como se verifica, por exemplo, com o GLP.

Explica que mesmo antes do Protocolo ICMS nº 04/2014, que admite o transporte conjunto de Gás Liquefeito derivado de Gás Natural - GLGN e de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, a mistura de 2 hidrocarboneto com regime tributário distinto não implicam a sua alteração. Reproduz o teor do Protocolo ICMS 4, de 21 de março de 2014.

Observa que à ANP compete, entre outras atribuições, regular, autorizar e fiscalizar o transporte e

a transferência de hidrocarbonetos, exigir dos agentes regulados o envio de informações relativas às respectivas operações e, especialmente, controlar os estoques dos produtos em questão, tudo nos termos do art. 6º, incisos VII e VIII c/c art. 8º, incisos VXV e XVII e parágrafo único, cujo teor também transcreve.

Destaca 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. Informa que 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. Frisa que os números dos documentos fiscais constaram, inclusive, dos dados enviados, como exige o art. 1º, §1º, da Resolução ANP nº 17/2004.

Em contrapartida, aduz, se a mistura do Resíduo Atmosférico - RAT ao petróleo transformasse o derivado no produto do qual se derivou, estaria prestando informações incorretas à ANP, pois deveria informar volume transportado equivalente à soma das quantidades das mercadorias misturadas.

Registra que a eventual inconsistência nas informações lhe sujeitaria “*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).

Esclarece que 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, de modo que esse fato é evidência do 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.

Afirma que nenhuma irregularidade há no tratamento tributário que praticou 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.

Invoca a necessidade de produção de prova pericial e diligência, destacando que os fatos e fundamentos apresentados na defesa, revelam que a autuação é improcedente, porquanto, inúmeras das suas inconsistências foram comprovadas através dos fundamentos e documentos apresentados.

Afirma que dirimiu quaisquer dúvidas acerca da natureza do Resíduo Atmosférico - RAT, demonstrou que não se aplica, nas transferências dele, a imunidade constitucional e que a forma de transporte misturado ou não com o petróleo - é irrelevante para fins de tributação.

Destaca que os artigos 123, 145, e 150 do RPAF-BA/99, autorizam o seu requerimento de diligência e perícia com a finalidade de se esclarecer os pontos controvertidos, e ao final o mérito da demanda.

Observa que no presente caso ninguém melhor que a ANP é capaz de esclarecer se o transporte do “RAT” misturado ao petróleo possui relevância para a caracterização da mercadoria transportada, e especialmente, se cada produto deve ser considerado individualmente, ou deve-se admitir que existe apenas uma “mistura homogênea”.

Enfatiza que uma perícia em engenharia de petróleo poderá esclarecer igualmente se a mistura das mercadorias no transporte retira a individualidade de cada uma delas, enquanto outra contábil poderá atestar que os volumes de Resíduo Atmosférico indicados efetivamente saíram fisicamente do estabelecimento de origem e ingressaram na RLAM.

Afirma que diante da citada previsão legal, é indispensável a realização de perícia para os fins mencionados, a fim de que seja infirmada a acusação de que houve utilização indevida de crédito

fiscal, demonstrando-se ao final, a legitimidade de seu procedimento. Descreve os quesitos. Diz que indicará oportunamente o seu assistente.

Requer a produção de provas:

- a expedição de ofício para a ANP, a fim de que esclareça se o Resíduo Atmosférico - RAT é petróleo e se é permitido misturar o RAT e o petróleo para transporte, considerando-os individualmente na mistura;
- a produção de perícias de engenharia de petróleo e contábil para esclarecer se a mistura das mercadorias, no transporte, retira a individualidade de cada um deles, e atestar se o volume de Resíduo Atmosférico (RAT) efetivamente saiu fisicamente dos estabelecimentos de origem e ingressaram na RLAM.

Pede o julgamento improcedente da autuação, com o consequente cancelamento do auto de infração, porquanto 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.

À fl. 107, o sujeito passivo informa que junta aos autos arquivo de mídia CD com os documentos que instruem a sua impugnação.

Na informação fiscal, fls. 113/121, os autuantes descrevem a autuação, sintetizam a peça impugnatória apresentada e fazem os esclarecimentos necessários sobre petróleo e os processos a ele vinculados.

Informam que o petróleo, em estado natural, é uma mistura de hidrocarbonetos que são formados por átomos de carbono e hidrogênio. Além dos hidrocarbonetos, o petróleo contém, em proporções bem menores, compostos oxigenados, nitrogenados, sulfurados e metais pesados, conhecidos como contaminantes. Informam que a origem do petróleo está ligada a decomposição dos seres que compõem o plâncton - organismos em suspensão encontrados nas águas doces e salgadas, tais como: protozoários, celenterados e outros. Acrescentam esclarecendo que a decomposição é causada pela pouca oxigenação e pela ação de bactérias.

Pontuam que após a sua decomposição, ao longo de milhões de anos, esses seres foram se acumulando no fundo de mares e lagos, sucessivamente pressionados pelos movimentos da crosta terrestre até se transformarem nesta substância oleosa que é petróleo.

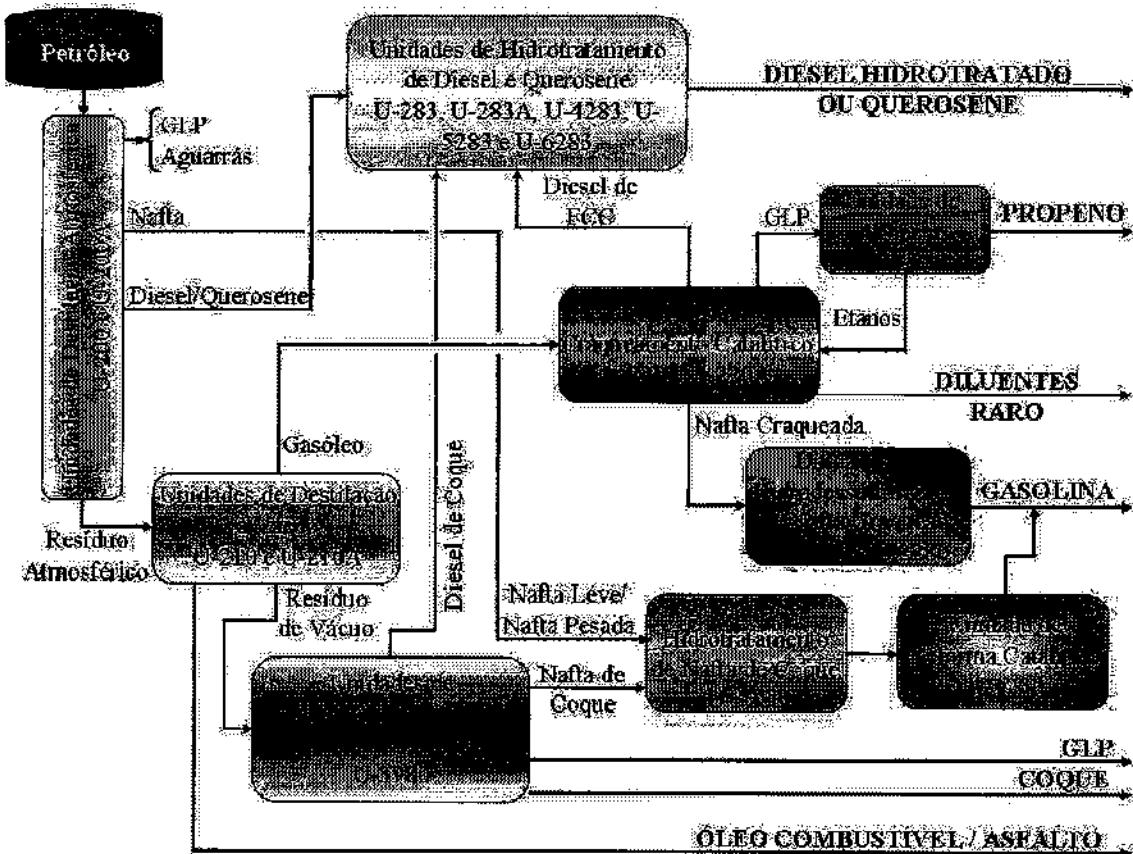
Salientam que o petróleo, por sua vez, não permanece na rocha em que foi gerado, mas desloca-se da rocha matriz até encontrar um terreno apropriado para se concentrar. Estes terrenos são denominados bacias sedimentares e são formados por camadas ou lençóis porosos de areia, arenitos ou calcários. O petróleo aloja-se ali, ocupando os poros rochosos na forma de "lagos", as conhecidas jazidas petrolíferas. Nesse local são encontrados o gás natural, na parte mais alta, petróleo e água nas partes mais baixas.

Destacam que as principais classes de hidrocarbonetos no petróleo bruto são as seguintes: parafinas, aromáticos (ex.: benzeno e naftaleno), naftenos ou cicloalcanos, alcenos, dienos e alcinos.

Aduzem que 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. Prosseguem assinalando que 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.

Apresentam a composição básica do petróleo bruto, destacando que as técnicas de refino mais utilizadas para obtenção dos derivados de petróleo são: a destilação atmosférica e a vácuo, o

craqueamento térmico, a alquilação e o craqueamento catalítico. Acrescentam frisando que nas refinarias o petróleo é submetido a diversos processos pelos quais se obtém grande diversidade de derivados: GLP - Gás Liquefeito de Petróleo (gás de cozinha); nafta petroquímica, gasolina, solventes, óleo diesel, querosene de aviação, óleo combustível e asfalto, conforme fluxograma do processo de refino de petróleo abaixo:



Esclarecem que quando o petróleo é extraído, ele vem cheio de impurezas, que são então separadas por meio de processos físicos. Citam como exemplo a decantação, que é utilizada para separar o petróleo da água salgada, visto que a água é mais densa que o petróleo, ela fica na parte de baixo e o petróleo fica na parte de cima, podendo ser separados, processo também utilizado na filtração para remover impurezas maiores, tais como areia, argila e pedaços de rochas.

Registram que o petróleo é composto por uma mistura complexa de hidrocarbonetos, por isso, ele é enviado para as refinarias a fim de que seus componentes sejam separados e tenham um melhor aproveitamento. Explicam que até o momento não se conhece método algum que consiga separar cada um desses hidrocarbonetos. afirmam que por isso, essa separação ocorre em frações de substâncias, ou seja, separa-se a mistura complexa do petróleo em misturas bem mais simples.

Observam que 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. Esclarecem que para tal, utiliza-se uma torre de destilação com uma fornalha na parte inferior, onde o combustível é aquecido. Informam que 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.

Asseveram que quando o petróleo é aquecido na fornalha, seus componentes vão passando para o estado gasoso, sendo que os mais pesados (de maior massa molar) não sobem, mas ficam líquidos na parte inferior e são separados. Prossegue revelando que as demais frações no estado gasoso sobem pela torre, e quando uma dessas frações atinge uma bandeja com uma temperatura menor que seu ponto de ebulição, ela liquefaz-se e é coletada nesta altura da torre. As demais frações que ainda permanecem no estado gasoso, passam para a próxima bandeja e esse processo vai se repetindo. Desse modo, cada uma das frações liquefaz-se em um dos pratos e são coletadas

separadamente.

Assinalam que algumas frações obtidas nesse processo são mostradas na Fig. 1, fl. 98, e incluem a gasolina, o óleo diesel, o querosene, o óleo lubrificante, o piche usado em pavimentação asfáltica, parafinas, como as usadas nas velas, a nafta e o gasóleo.

Mencionam que o próximo processo de refino do petróleo é a destilação à vácuo. Revelam que a diferença desta destilação para a anterior é somente que as frações obtidas são submetidas a uma pressão inferior à da atmosfera em uma torre de fracionamento, fazendo com que frações mais pesadas entrem em ebulação em temperaturas mais baixas que o seu ponto de ebulação, e desse modo, evita-se que suas moléculas de cadeias mais longas quebrem-se.

Assinalam que a terceira etapa é o craqueamento térmico ou craqueamento catalítico do petróleo. Observam que os processos anteriores foram físicos, mas agora se usa um processo químico. Destacam que esse termo “craqueamento” vem do inglês *to crack*, que significa “quebrar”, pois é exatamente isso que é feito: quebram-se moléculas mais longas em moléculas menores, transformando determinadas frações de menor interesse comercial em frações de maior interesse.

Exemplificam que o craqueamento permite transformar uma fração de querosene em uma fração de gasolina. Explicam que o craqueamento térmico é feito através de temperaturas e pressões elevadas. Citam como exemplo, a transformação de moléculas de querosene, óleo diesel ou óleo lubrificante em gasolina, nas quais são usadas temperaturas entre 450°C e 700°C, já o craqueamento catalítico usa apenas catalisadores, tornando o processo mais econômico e seguro. Prossegue afirmando ser o craqueamento muito importante para aumentar o aproveitamento do petróleo e para obter subprodutos que são usados como matérias primas, na produção de plásticos e borrachas.

Observam que a última etapa do refino do petróleo trata-se de reforma catalítica (reforming), em que, como o próprio nome indica, o objetivo é “reformar ou reestruturar” as moléculas, transformando cadeias normais de hidrocarbonetos em cadeias ramificadas, cíclicas e aromáticas.

Exemplificam.

Afirmam que o petróleo mesmo sofrendo vários processos desde a sua retirada dos poços, em momento algum perde sua identidade, ou seja, continua como petróleo. Registram que no processo de refino de petróleo são utilizados métodos físicos e químicos explicados anteriormente, para obtenção dos produtos desejados.

Acrescentam que, como o petróleo é uma mistura de hidrocarbonetos, ao serem retiradas as frações mais leves na torre de destilação atmosférica, continua a ser petróleo, só que na fração mais pesada. Frisam 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.

Observam que na FIG 1, o fluxograma do processo de refino de petróleo descrito à fl. 116, consta, por exemplo, que a gasolina é obtida na torre de destilação atmosférica, nas unidades de hidrodessulfuração de nafta craqueada e na reforma catalítica. Dizem que com a exceção da primeira operação, as demais são decorrentes da matéria prima RAT (fração pesada da primeira operação: destilação atmosférica).

Asseveram que, caso prospere a argumentação do Autuado, teremos gasolina (combustível) originário de petróleo e de matéria prima que não é petróleo. Observam 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*”.

Arrematam que se o RAT não é petróleo, a gasolina dele resultante não será combustível dele derivado.

Anotam que o RAT é classificado pela Autuada com a NCM 2710.19.29. Na posição 27.10 da tabela de NCM, classificam-se “resíduos de óleos”, os resíduos que contenham principalmente óleos de petróleo ou de minerais betuminosos, misturados ou não com água. Estes resíduos compreendem, principalmente: Os óleos impróprios para a sua utilização original (por exemplo, óleos lubrificantes usados, óleos hidráulicos usados, óleos usados para transformadores); 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, 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. Portanto, classificado como óleo de petróleo.

Ressalva que 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 resultantes de inúmeros processos produtivos, resultando em volume de itens produzidos e descartados. Portanto, pouco importa a denominação e sim o que efetivamente o produto é, ou seja, fração pesada de petróleo.

Sustentam não prosperar a argumentação do Autuado, de que se está aplicando tratamento tributário diverso no caso do RAT misturado ao petróleo, da mistura de gás liquefeito do petróleo (GLP) e gás liquefeito de gás natural (GLGN). Dizem 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.

Dizem 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. Ou seja, toda mistura homogênea é uma solução. Lembram que uma mistura homogênea é um conjunto de substâncias solúveis entre si. Citam como exemplo a mistura da água com álcool, pois, uma vez misturadas essas duas substâncias, é impossível distinguir uma da outra. Citam outro exemplo: a mistura de água e sal de cozinha, seguindo o mesmo padrão da mistura anterior.

Entendem que não prospera a argumentação defensiva de que *mesmo quando o RAT é misturado ao petróleo para fins de transportes, cada um dos produtos mantêm suas características*.

Reafirmam não restar dúvidas de que se trata de um só produto. Ademais, o RAT, que segundo o Autuado trata-se de um resíduo, apresenta um custo unitário em suas notas fiscais muito superior ao custo da matéria prima (petróleo); enquanto a matéria prima tem um custo em torno de R\$0,20 (litro) o RAT apresenta custo de transferência em torno de R\$0,90 (litro), resultando em expressivos créditos de ICMS apropriados indevidamente.

Verificaram pelas notas fiscais de entradas do produto no período, que o RAT classificado pelo autuado sob o código de produto PB281, em momento nenhum apresenta saldo final no Inventário de 2013, apenas o Petróleo classificado sob o código PB 199.

Dizem que ao verificar o RCPE do mês de dezembro, não há registros de entradas de RAT transferido de outras unidades da federação através das Notas Fiscais nºs 40, 2.337 e 2.344 ocorridas nos dias 08, 19 e 27/12/2013, que totalizaram 80.202,686 m<sup>3</sup>, transportadas juntamente com o Petróleo, através das Notas Fiscais nºs 2345, 2346 e 2347, no Navio Recife KNUTSEND78, oriundos do Rio Grande do Norte.

Concluem que no Livro de Controle de Produção e Estoque só há registros de movimentação do Resíduo Atmosférico produzido pelo RLAM e do petróleo recebido por transferência, conforme demonstrado nas cópias que anexa.

Pugnam pela subsistência da autuação.

O impugnante se manifesta, fls. 130 a 136, nos termos seguintes.

Afirma ter demonstrado que as Notas Fiscais relacionadas pela Fiscalização referem-se ao transporte de Resíduo Atmosférico, subproduto da torre de destilação atmosférica, que não é petróleo, nem combustível ou lubrificante dele derivado, sendo inaplicável a imunidade prevista no art. 155, inciso II, c/c §2º, inciso X, alínea “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”.

Aduz que se não é caso de imunidade, a operação com a mercadoria deve ser tributada, e em razão da tributação, é legítimo o aproveitamento do crédito fiscal no valor do imposto destacado na nota pelo estabelecimento de destino, nos termos dos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Pontua que na Informação Fiscal, a Fiscalização insiste na tese de que o RAT tem a mesma natureza e as mesmas finalidades que o produto, de modo que o subproduto em verdade é o próprio e, por via reflexa, sujeita à imunidade.

Assegura que a Informação Fiscal prestada pelos Auditores não atribui a melhor interpretação jurídica e técnica ao caso, e ao fim, acaba por ratificar a improcedência do Auto de Infração, porque nela se reconhece que o RAT se origina do petróleo e por consequência lógica, não se confunde com o produto que lhe deu origem.

Pondera que, se for correto o raciocínio da Fiscalização, no sentido de que o derivado de petróleo confunde-se com seu insumo porque não passa de uma fração dele, absolutamente todas as demais frações (gasolina, nafta, GLP, querosene, etc.) também seriam sujeitas ao mesmo regime tributário que se diz devido no lançamento.

No detalhamento do processo produtivo numa refinaria, afirmam os Auditores que do querosene é possível aplicar métodos físicos e químicos para gerar gasolina (fl. 118).

Diz que, partindo das premissas que fundamentam o Auto de Infração (qual seja, o RAT é petróleo, porque consiste em conjunto de hidrocarbonetos do qual se derivam outros hidrocarbonetos), considerando que a fração de querosene pode originar a fração de gasolina e alceno, teria que se admitir a conclusão inaceitável de que querosene também é petróleo, e não derivado de petróleo.

Aduz que reconhecer que o transporte em mistura seria capaz de alterar o regime tributário de algum dos produtos transportados, seria permitir ao Contribuinte definir unilateralmente quando e onde o tributo seria recolhido; seria possível, por exemplo, misturar ao petróleo a Nafta Petroquímica que é remetida da RLAM para outros Estados, para simplesmente deixar de recolher o ICMS exigido pelo Estado da Bahia.

Salienta que o petróleo decorre da atividade econômica de exploração e produção de hidrocarbonetos localizados na bacia sedimentar e conhecidas internacionalmente pelo signo UPSTREAM ou pela sigla E&P (em nível nacional); por isso, sujeito ao cumprimento das obrigações e deveres tributários decorrentes das operações realizadas (livro Controle de Produção, Emissão de Nota Fiscal de saída, tributação específica - imunidade nas operações interestaduais), inclusive pagamento de royalties.

Registra que o Resíduo Atmosférico – RAT, decorre da atividade econômica do refino do petróleo, é desempenhada em refinarias (MIDSTREAM), a partir do processamento da matéria prima oriunda do E&P, da qual se consegue obter as frações derivadas do petróleo (RAT, Gasolina, Nafta, etc.). Diz que neste caso, a produção da mercadoria esta também sujeita ao cumprimento das obrigações e deveres tributários decorrentes das operações realizadas (livro Controle de Produção, Emissão de Nota Fiscal de saída, tributação específica - imunidade nas operações interestaduais), mas não há pagamento de royalties.

Sustenta que por decorrência lógica, quando há operações com os dois produtos, Petróleo (E&P) e RAT (Refino), o contribuinte deverá emitir notas fiscais distintas para cada produto, considerando a realidade fática a ser subsumida à norma jurídica tributária aplicada à espécie.

Conforme narrado pelos Auditores na Informação Fiscal, o petróleo é retirado da natureza, enquanto que o RAT é obtido do processo de refino, depois do tratamento em unidade de destilação atmosférica, em temperatura superior a 420°C.

Esclarece que ao chegar na refinaria, depois da dessalgação, o petróleo segue para a torre de pré-fracionamento, onde são separados o gás combustível, o GLP e a nafta leve, que constituem a fração leve. Prossegue assinalando que esses produtos seguem para a torre desbutanizadora, onde são separados. Revela que o petróleo pré-fracionado, produto de fundo dessa etapa, é aquecido na torre de destilação atmosférica, separando os componentes em nafta pesada, querosene e o diesel leve e pesado.

Explica que o resíduo atmosférico - RAT, produto de fundo, segue para a torre à vácuo, a qual opera à pressão subatmosférica para permitir a separação das frações pesadas, gasóleo leve e pesado de vácuo, tendo como produto de fundo o resíduo de vácuo (RV).

Registra que o RAT transportado em conjunto com o petróleo, com destino à nova refinaria (processo de refino), será extraído da mistura na primeira fase do processo (Unidade de Destilação Atmosférica - UDA), na qual não gerará qualquer produto. Diz ainda que na UDA não há aproveitamento do RAT (frações pesadas), visto ter passado por esse processamento anteriormente; o subproduto sairá da torre de destilação a fim de seguir o fluxo para o processo seguinte (destilação à vácuo), no qual haverá seu processamento para produção de outros hidrocarbonetos com interesse comercial.

Diz que a distinção entre petróleo e o resíduo atmosférico pode ser mostrado graficamente, inclusive, naquele fluxograma demonstrado pelos Auditores Fiscais (fl.116).

Frisa que o cerne do mérito não é o transporte, mas sim as atividades econômicas de exploração, produção (petróleo) e refino (RAT) que dão origem aos distintos produtos, sendo imperioso observar a natureza jurídica e o regime tributário de cada bem (imunidade e tributação na origem).

Afirma que não é por outra razão que o RAT e o petróleo têm NCMs distintos - o Resíduo Atmosférico - RAT possui NCM/SH nº 27101929, o petróleo ("Petróleo Mistura") é vinculado ao NCM/SH nº 27090010 -, e que só há recolhimento de royalties sobre o volume de petróleo indicado na nota fiscal e não o total da mistura.

Destaca que o petróleo decorre do processo de exploração e produção e para mensurar o custo de produção dele nas transferências interestaduais, observa-se as contas prescritas pela Lei Complementar nº 87/96 (art. 13, § 4º, inciso II), com exclusão da matéria-prima, que não se aplica ao processo de extração.

Explica que o petróleo é uma substância orgânica que decorre da própria natureza, não há utilização de matéria prima no processo de extração e exploração, e o custo fiscal é composto pelo material secundário/intermediário, mão de obra e acondicionamento. Observa que, em contrapartida, o custo de transferência do RAT é formado com a inclusão de todas as contas contábeis indicadas no art. 13, §4º, inciso II da Lei Complementar nº 87/96, inclusive a matéria prima que ingressa na refinaria, pelo seu custo contábil de produção oriundo do processo de exploração e produção (E&P), que é superior ao custo fiscal, pois considera todos os gastos incorridos na produção do petróleo (gastos com afretamento de plataformas, aluguel de equipamentos, depreciação, etc.), e não apenas as rubricas do custo fiscal exigidas pela sobredita lei complementar.

Reafirma que em nada as Informações Fiscais alteram a completa insubsistência do Auto de Infração, que afinal, reputa indevida a utilização de crédito fiscal legitimamente apropriado a

partir de operações sujeitas à tributação e nas quais houve recolhimento do ICMS destacado nas notas fiscais.

Pede a produção dos meios de provas admitidos em direito; expedição de ofício a ANP para se esclarecer se o Resíduo Atmosférico (RAT) é petróleo ou derivado de petróleo, bem como se é permitido misturar o Resíduo Atmosférico (RAT) e o petróleo para transporte, considerando-os individualmente na mistura; pede ainda a produção de perícias de engenharia de petróleo e contábil para responder aos quesitos já apresentados na peça de impugnação administrativa.

Requer o julgamento da improcedência da autuação.

Os Autuantes, fl. 139, informam que as alegações apresentadas na última manifestação (fls. 130 a 137), já foram objeto das discussões pertinentes. Nada têm a acrescentar, além da sua Informação Fiscal.

## 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 §2º, 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;*

*[...]*

*§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;*"

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 defendant, 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 inócua qualquer discussão acerca do fato de que o transporte do RAT ocorreu 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 abarcar 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/SI 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 Danfes objeto da autuação é petróleo ou dele derivado e, portanto, sem a incidência do ICMS nas operações interestaduais.

É o voto

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298663.0002/17-2, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S.A. - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado 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, 20 de junho de 2018.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR

OLEGARIO MIGUEZ GONZALEZ - JULGADOR