

A. I. Nº - 298663.0008/19-7
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS e JUDSON CARLOS SANTOS NERI
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET - 16.10.2019

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0145-05/19

EMENTA: ICMS. CRÉDITO INDEVIDO. NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. A partir do momento que foram adicionados ao petróleo, os produtos objeto da autuação deixaram de existir como produtos individualizados, não havendo o direito ao crédito, nos moldes efetuados pelo sujeito passivo, uma vez que petróleo foi o produto transportado, e este na operação interestadual goza de não-incidência do ICMS na forma do artigo 155, X, “b” da Constituição Federal. Foram considerados os estornos de créditos realizados pela Impugnante. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração objeto deste relatório, foi lavrado em 22/05/2019, e refere-se à cobrança de ICMS no valor de R\$7.061.888,03, bem como aplicação de multa no percentual de 60%, pela constatação da seguinte infração:

Infração 01 - 01.02.04 – Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto. Referente ao período de novembro/17, janeiro a setembro, novembro e dezembro/18.

Consta ainda a informação: “*Remessas interestaduais de fração de petróleo beneficiados com a não incidência do imposto, prevista na alínea “b”, do inciso X, do art. 155 da CF/88.*”

Constata-se, que tempestivamente, a Autuada apresentou impugnação ao lançamento, através dos documentos constantes às fls. 34 a 44, quando apresentou o arrazoado de defesa relatado a seguir.

A defesa inicia dizendo que a apuração fiscal não se encontra correta por partir de premissa equivocada, motivo pelo qual o lançamento mostra-se indevido.

Ao adentrar ao título “*III. DO MÉRITO: DERIVADOS DE PETRÓLEO*” afirmou que os produtos autuados se referem a:

“(a) Diluentes para reprocessamento: o produto é misturado ao petróleo e reprocessado nas unidades de destilação atmosférica e vácuo (U-9 / U-32). As suas frações são separadas em tais unidades e saem misturadas com as respectivas correntes, momente diesel e gasóleo.

(b) Diluentes para combustível: o produto retorna ao processamento para ajuste (especificamente, redução) da viscosidade do óleo combustível.

(c) Gás natural seco: o produto é utilizado como combustível nos fornos, caldeiras e turbina a gás e também como matéria-prima para geração de hidrogênio, que será destinado às unidades de hidrogenação da refinaria.

(d) Gasóleo para craqueamento: o produto é processado na unidade de craqueamento catalítico de resíduo (U-39) e também nas unidades de craqueamento (U-39 / U-6). Com esses processamentos são produzidos propeno, propano, GLP, diluente para combustível e óleo diesel (este, apenas na U-39).”

(e) Nafta para reprocessamento: o produto é misturado ao petróleo e reprocessado nas unidades de destilação atmosférica e a vácuo (U-9 / U-32). As suas frações são separadas em tais unidades e saem misturadas com a nafta.

(f) Resíduos de unidades para reprocessamento: o produto é misturado ao petróleo e reprocessado nas unidades de destilação atmosférica e a vácuo (U-9 / U-32). As suas frações são separadas em tais unidades e saem misturadas com as respectivas correntes (nafta,

querosene, diesel, gasóleo e resíduo de vácuo).

(g) Resíduo de terminal: o produto é misturado ao petróleo e reprocessado nas unidades de destilação atmosférica e a vácuo (U-9 / U-32). As suas frações são separadas em tais unidades e saem misturadas com as respectivas correntes (nafta, querosene, diesel etc.).

Explicou que a Fiscalização efetuou o lançamento fiscal, partindo da premissa de que o Contribuinte deixou de aplicar, nas operações com esses sete produtos para reprocessamento, 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”, imputando à PETROBRAS, a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente à aquisição dos sete produtos para reprocessamento, porque reputou que seriam petróleo, e portanto, estariam beneficiados com a não incidência do imposto prevista na CF/88.

Asseverou que conforme define a Constituição Federal em relação ao petróleo e seus derivados lubrificantes ou combustíveis e para todos os demais hidrocarbonetos:

“(i) petróleo e seus derivados lubrificantes ou combustíveis: nas saídas interestaduais, não incide ICMS, sendo devido o imposto somente ao Estado em que ocorrer o consumo;

(ii) demais hidrocarbonetos, inclusive derivados de petróleo que não lubrificantes e combustíveis: 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. 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;”

Pontuou 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 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 ‘fracões’, 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”.

Rematou que segundo a interpretação conferida pelo STF, só haveria de se falar em imunidade tributária nas transferências interestaduais dos produtos para reprocessamento e, por via reflexa, em indevido aproveitamento de crédito fiscal, se eles fossem (a) petróleo; (b) lubrificantes derivados de petróleo; (c) combustíveis derivados de petróleo.

Em seguida, remete como subsídio à sua interpretação o ditame da 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". Que reproduziu;

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;

Complementou que a Lei 9.478/99 expressamente remete à ANP a classificação dos derivados de petróleo. E que nessa direção, a ANP edita anualmente o Anuário Estatístico Brasileiro de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, no qual constam detalhadamente outros conceitos pertinentes ao caso. Especialmente relevante é a definição de derivados de petróleo e suas espécies, afirmando ter sido este dado colhido junto ao sítio: <http://www.anp.gov.br/images/central-de-conteudo/publicacoes/anuario-estatistico/2018/anuario-2018-versao-impressao.pdf>, acessado em 11/7/2019, às 14:49.

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 vâ-

(...)

cuo, óleo leve de reciclo, resíduo atmosférico (RAT), diluentes, n-parafinas, outros óleos de petróleo, minerais betuminosos, bem como outros produtos de menor importância.

Concluiu não haver dúvidas de que as sete mercadorias objeto da autuação são subprodutos da destilação do petróleo, incluídos entre os "Derivados Não Energéticos" pela ANP. Ainda que sirvam de carga para outros processos do refino, jamais poderiam os sete subprodutos serem enquadrados como petróleo, combustível ou lubrificante.

Disse ainda, que tais produtos não são petróleo, nem combustível, ou lubrificante dele derivados, e por isso não haveria incidência da regra do art. 155, II c/c § 2º, X, "b" da CF/88. O que repercutiria que a operação de transferência se submeteria ao regime ordinário de ICMS, com o imposto destacado na respectiva nota fiscal e recolhido, constituindo crédito para compensação no estabelecimento de destino.

Destacou que não se pode sugerir interpretação diversa, o fato de que tais produtos são transportados juntamente com petróleo ou são reprocessados para a produção de outros derivados mais nobres.

Defendeu que tais eventos não tem o condão de alterar a origem daqueles sete produtos, transformando-os em petróleo e, conseqüentemente, submetendo-se à regra de imunidade prevista no art. 155, II c/c §2º, X, "b" da CF/88.

Pontua que o eventual transporte dos produtos para reprocessamento com o petróleo, acarretando uma mistura na mesma embarcação, não se justifica por razões de elusão ou mesmo de elisão fiscal.

Justificou que os produtos só são misturados quando não há volume suficiente de derivados para encher um tanque de navio, reverenciando, assim, a eficiência na atividade econômica expressamente exigida das empresas estatais no art. 37, *caput*, da CF/88.

E que, mesmo havendo transporte conjunto formando uma mistura inseparável, o petróleo e os

setes produtos se encontram devidamente individualizados nas notas fiscais, nas quais constam os volumes transportados para cada um – as quais, por sinal, materialmente fundamentam o presente Auto de Infração, como disse se depreender dos seus anexos.

Complementou que, no Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – LRCPE é 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/2012, art. 220, §§ 2º e 3º), podendo-se perfeitamente identificar a saída física de cada unidade dos sete produtos dos estabelecimentos de origem e o seu ingresso no estabelecimento de destino, comprovando que não houve, nas operações fiscalizadas, a transmutação dele “em mistura homogênea sujeita à imunidade constitucional”.

Explicou 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.

Disse que mesmo antes do Protocolo ICMS nº 04/2014, o qual expressamente admite o transporte conjunto de Gás Liquefeito derivado de Gás Natural – GLGN e de Gás Liquefeito de Petróleo – GLP, a mistura de dois hidrocarbonetos com regime tributário distinto não implicava a sua alteração, ainda que posteriormente fique impossibilitado de se conhecer a origem. Eis o teor:

Cláusula primeira. Nas operações interestaduais com Gás Liquefeito derivado de Gás Natural - GLGN, tributado na forma estabelecida pelo Convênio ICMS 110/07, deverão ser observados os procedimentos previstos neste Protocolo para a apuração do valor do ICMS devido à unidade federada de origem.

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

§ 1º Para efeito do disposto no caput desta cláusula a quantidade deverá ser identificada, calculando-se o percentual de cada produto no total produzido ou importado, tendo como referência a média ponderada dos três meses que antecedem o mês imediatamente anterior ao da realização das operações.

§ 2º No corpo da nota fiscal de saída deverá constar os percentuais de GLGN de origem nacional e GLGNi originado de importação na quantidade total de saída, obtido de acordo com o disposto no parágrafo anterior;

§ 3º Na operação de importação, o estabelecimento importador, por ocasião do desembarço aduaneiro, deverá, quando da emissão da nota fiscal de entrada, discriminar o produto, identificando se é derivado de gás natural ou do petróleo;

§ 4º Relativamente à quantidade proporcional de GLGN de origem nacional e GLGNi originado de importação, o estabelecimento deverá destacar a base de cálculo e o ICMS devido sobre a operação própria, bem como o devido por substituição tributária, incidente na operação;

Cláusula terceira. O contribuinte substituído que realizar operações interestaduais com os produtos a que se refere este protocolo deverá calcular o percentual de cada produto no total das operações de entradas, tendo como referência a média ponderada dos três meses que antecedem o mês imediatamente anterior ao da realização das operações.

Cláusula quarta. Para efeito do cálculo do imposto devido à unidade federada de destino, deverão ser utilizados os percentuais de GLGN de origem nacional e GLGN originado de importação apurado na forma da cláusula terceira;

Parágrafo único. No campo "informações complementares" da nota fiscal de saída, deverão constar o percentual a que se refere o caput, os valores da base de cálculo, do ICMS normal e do devido por substituição tributária, incidentes na operação relativamente à quantidade proporcional de GLGN de origem nacional e GLGNi originado de importação.

Ultimou que nenhuma irregularidade há no tratamento tributário conferido pela PETROBRAS ao recolher, corretamente, ICMS sobre os sete produtos derivados de petróleo nos Estados de Origem e utilizar o imposto destacado nas notas fiscais para compensação com o tributo devido ao

Estado da Bahia.

Passando a discorrer sobre o títuo “IV. DO MÉRITO: ESTORNO DE PARCELA DO CRÉDITO DE ICMS” disse que a autuação glosou os créditos utilizados pela PETROBRAS sem computar os estornos que a própria companhia já tinha realizado em momento anterior.

Explicou que a legislação do ICMS determina que, nas saídas isentas ou nas saídas com redução da base de cálculo do imposto, seja efetuado o estorno proporcional em relação à saída total de mercadorias (art. 20, § 3º, inc. II, da Lei Complementar Federal nº. 87/96).

E que procedeu a PETROBRAS, conforme demonstrado na planilha e memoriais de cálculos em anexo (**docs. 1 e 2**), motivo pelo qual requer seja reduzido o valor total da autuação em R\$1.116.734,58.

Passando a discorrer sobre o título “V. DA REALIZAÇÃO DE PERÍCIA E DILIGÊNCIA FISCAL”, disse que ninguém melhor que a ANP é capaz de esclarecer se os sete produtos são petróleo ou derivados de petróleo, bem como se o seu transporte misturado ao petróleo possui relevância para caracterização da mercadoria transportada.

Requer uma perícia em engenharia de petróleo que entende poderá esclarecer, igualmente, se a mistura das mercadorias, no transporte, retira a individualidade de cada um deles, enquanto outra contábil poderá atestar que os volumes dos sete produtos indicados pelo Contribuinte efetivamente saíram dos estabelecimentos de origem e ingressaram na RLAM.

Defendeu ser indispensável a realização de diligência e perícia para os fins mencionados, de modo a ser infirmada a imputação de que houve uso indevido de crédito fiscal, demonstrando-se, ao final, a legitimidade do procedimento do Contribuinte. Para tanto, formulou os seguintes quesitos para serem respondidos pelo i. perito:

- a) *Queira o Sr. Perito identificar se as notas fiscais que acobertam as operações objeto da presente autuação destacam os sete produtos para reprocessamento de maneira individualizada.*
- b) *Queira o Sr. Perito identificar se os Livros Registro de Controle da Produção e do Estoque – e LRCPE que acobertam as operações objeto da presente autuação destacam os sete produtos para reprocessamento de maneira individualizada.*
- c) *Ao ingressar na RLAM, qual, detalhadamente e de maneira individualizada, é o caminho dos sete produtos para reprocessamento pelos tanques, tubos e equipamentos? E o do petróleo?*
- d) *Quais subprodutos podem ser gerados a partir dos sete produtos para reprocessamento? E do petróleo?*
- e) *Qual o preço médio, nacional e internacional, de um barril para cada um dos sete produtos para reprocessamento? E de petróleo?*
- f) *Os sete produtos para reprocessamento são compostos de hidrocarbonetos mais leves? E o petróleo, tem tais hidrocarbonetos em sua composição?*
- g) *Os sete produtos para reprocessamento podem ser obtidos na natureza, ou sempre são subprodutos do processamento prévio do petróleo?*

Se prontificou em indicar o seu assistente técnico no momento oportuno.

Em seu título “VI. DOS REQUERIMENTOS”, pediu:

- “a) a produção de todos os meios de prova admitidos pelo direito, em especial:
 - a₁) a expedição de ofício para a ANP, a fim de que esclareça se os sete produtos para reprocessamento são petróleo ou se são derivados de petróleo, bem como se é permitido misturar os sete produtos para reprocessamento e o petróleo para transporte, considerando-os individualmente na mistura;
 - a₂) a produção de perícias de engenharia de petróleo e contábil para esclarecerem se a mistura das mercadorias no transporte retira a individualidade de cada um deles, bem como para atestarem os volumes dos sete produtos para reprocessamento que efetivamente saíram fisicamente dos estabelecimentos de origem e ingressaram na RLAM;

- b) que seja julgada improcedente a autuação, por quanto i) os sete produtos para reprocessamento não são petróleo, nem lubrificante ou combustível dele derivado; ii) não perdem sua individualidade contábil e fiscal, mesmo quando misturados com seu insumo; iii) sujeitam-se à incidência do ICMS nas transferências interestaduais, e; iv) o imposto destacado nas notas fiscais de transferência constitui crédito passível de aproveitamento e compensação;
- c) superado o argumento anterior, o que se admite exclusivamente por zelo, que sejam considerados os estornos previamente realizados pela PETROBRAS, reduzindo a autuação em R\$1.116.734,58, do seu montante total.”

Os autuantes apresentaram sua informação fiscal às fls. 61 a 65. Explicaram 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, e 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. Explicaram que a composição básica do petróleo bruto é:

- a) Carbono: 84%;
- b) Hidrogênio: 14%;
- c) Enxofre: de 1 a 3% (sulfeto de hidrogênio, sulfetos, dissulfetos, enxofre elementar);
- d) Nitrogênio: menos de 1% (compostos básicos com grupos amina);
- e) Oxigênio: menos de 1% (encontrado em compostos orgânicos como dióxido de carbono, fenóis, cetonas e ácidos carboxílicos);
- f) Metais: menos de 1% (níquel, ferro, vanádio, cobre, arsênio);
- g) Sais: menos de 1% (cloreto de sódio, cloreto de magnésio, cloreto de cálcio).

E 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. Nas refinarias o petróleo é submetido a diversas processos pelos quais são obtidos uma diversidade de derivados, sobre os quais discorreram em sua informação fiscal.

Disseram que apesar de sofrer diversos processos desde a sua retirada dos poços nunca perde a sua identidade, continua sendo petróleo, que é uma mistura de hidrocarbonetos, ao ser retirado as frações mais leves na torre de destilação atmosférica e na torre de destilação a vácuo continuam a ter petróleo, só que as frações mais pesadas.

Explicaram que a fração mais leve na saída da torre de destilação a vácuo é denominada de gasóleo. E que os demais resíduos de terminais e de unidades são frações de petróleo que não obtiveram composição compatível com os produtos derivados de refino, que justamente por se tratarem do mesmo material (misturas de hidrocarbonetos) podem ser transportados separados ou juntamente com o petróleo que é encaminhado para a RLAM para processamento.

Como exemplo, disseram poder-se observar na FIG 1 (constante da fl. 62v) que a gasolina é obtida na torre de destilação atmosférica, nas unidades de hidrodessulfurização de nafta craqueada e na reforma catalítica. E que com a exceção da primeira operação, as demais são decorrentes da matéria prima RAT (fração pesada da primeira operação: destilação atmosférica).

E que sendo assim, caso prospere a argumentação da autuada ter-se-ia o combustível gasolina originário de petróleo (produzido na torre de destilação atmosférica) e o originário de matéria-prima que na opinião da defesa não seria petróleo (a partir das demais frações do petróleo, como por exemplo o RAT), justificando 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”. Logo, se o RAT não é petróleo a gasolina dele resultante não seria combustível dele derivado.

Afirmaram que as notas fiscais de entrada de gasóleo estão com a NCM 2709.00.10 (Óleos brutos de petróleo ou de minerais betuminosos) e 2710.19.99. Na posição 27.10 temos 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. O resíduo de terminal e de unidade também estão com a NCM 2709.00.10 e 2710.19.99.

Lecionaram que se consideram “resíduos de óleos” os resíduos que contenham principalmente óleos de petróleo ou de minerais betuminosos misturados ou não com água.

E que estes resíduos compreendem, principalmente: **i**) os óleos impróprios para a sua utilização original (por exemplo, óleos lubrificantes usados, óleos hidráulicos usados, óleos usados para transformadores); **ii**) 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; **iii**) 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 de **iv**) óleos de corte nas operações de usinagem. Todos classificados como petróleo.

Ressalvam que a palavra resíduo significa remanescentes ou restos, sendo tudo aquilo que sobra de algum processo ou sistema, porém, não necessariamente sem valor agregado. Sendo no caso fração de petróleo que, em sendo transportados juntos, transformam-se em uma mistura homogênea de forma que as substâncias que a constituem não podem ser identificadas, pois passam por um processo de dissolução, pois sua composição é de substâncias solúveis entre si, a exemplo das misturas: água e álcool; água e sal, as quais também não distinguem os componentes quando misturados.

Asseveram que não prospera a alegação da autuada quando afirma, que se está aplicando tratamentos tributários distintos no caso do gasóleo e dos resíduos de terminais e de unidades misturado ao petróleo no transporte e da mistura do gás liquefeito do petróleo (glp) e do gás liquefeito de gás natural (GLGN). Pois, esse caso é disciplinado pelo Protocolo ICMS 04/2014, o que não ocorre com a mistura objeto da autuação.

Pontuaram, que nas informações complementares das notas fiscais de entradas dos produtos autuados consta a previsão de imunidade do IPI de acordo com o disposto no art. 155, §3º da CF. Mesma previsão que consta do inciso II, do art. 3º da Lei 7.014/96.

Por fim, quanto à alegação constante da fl. 73: “A PETROBRAS espera que seja acolhido o argumento aduzido no tópico anterior. Contudo, caso não seja, o que se admite exclusivamente por cautela, cumpre destacar que a autuação glosou os créditos utilizados pela PETROBRAS sem computar os estornos que a própria companhia já tinha realizado em momento prévio”. Esclareceram que a autuação se deu tão somente em relação aos créditos indevidos. E que, caso a autuada reconheça o débito, deverá ser protocolado o pedido de restituição do estorno efetuado.

Concluíram pedindo a manutenção integral da autuação.

É o relatório.

VOTO

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

Preliminarmente, afasto o pedido de diligência e perícia por entender que os elementos constantes dos autos e a familiaridade do tema, este já enfrentado por diversos colegiados deste CONSEF, permitem a segurança adequada para a formação da cognição precisa sobre a matéria.

Trata-se de Auto de Infração referente à exigência de ICMS, em vista da acusação de utilização indevida crédito fiscal referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto, a partir de recebimento de remessas interestaduais de fração de petróleo, beneficiadas com a não incidência do imposto, prevista na alínea “b”, do inciso X, do art. 155 da CF/88.

Do que se infere dos autos, conforme justificou a defesa, tratam-se dos seguintes produtos:

“(a) Diluentes para reprocessamento: o produto é misturado ao petróleo e reprocessado nas unidades de destilação atmosférica e vácuo (U-9 / U-32). As suas frações são separadas em tais unidades e saem misturadas com as respectivas correntes, mornamente diesel e gasóleo.

(b) Diluentes para combustível: o produto retorna ao processamento para ajuste (especificamente, redução) da viscosidade do óleo combustível.

(c) Gás natural seco: o produto é utilizado como combustível nos fornos, caldeiras e turbina a gás e também como matéria-prima para geração de hidrogênio, que será destinado às unidades de hidrogenação da refinaria.

(d) Gasóleo para craqueamento: o produto é processado na unidade de craqueamento catalítico de resíduo (U-39) e também nas unidades de craqueamento (U-39 / U-6). Com esses processamentos são produzidos propeno, propano, GLP, diluente para combustível e óleo diesel (este, apenas na U-39).”

(e) Nafta para reprocessamento: o produto é misturado ao petróleo e reprocessado nas unidades de destilação atmosférica e a vácuo (U-9 / U-32). As suas frações são separadas em tais unidades e saem misturadas com a nafta.

(f) Resíduos de unidades para reprocessamento: o produto é misturado ao petróleo e reprocessado nas unidades de destilação atmosférica e a vácuo (U-9 / U-32). As suas frações são separadas em tais unidades e saem misturadas com as respectivas correntes (nafta, querosene, diesel, gasóleo e resíduo de vácuo).

(g) Resíduo de terminal: o produto é misturado ao petróleo e reprocessado nas unidades de destilação atmosférica e a vácuo (U-9 / U-32). As suas frações são separadas em tais unidades e saem misturadas com as respectivas correntes (nafta, querosene, diesel etc.).

Do que também se infere dos autos, estes produtos foram adicionados à remessa do petróleo objeto da autuação, tornando o todo um único produto, resultado de uma mistura absolutamente homogênea, sobretudo por se tratarem de produtos derivados, o que fez com que, diluídos, se tornassem em ínfima proporção ao petróleo (produto preponderante) de modo a perderem a sua individualidade enquanto mercadoria, pois em nenhum momento posterior seria possível o seu resgate, jamais podendo figurar individualmente no estoque físico ou mesmo ser identificado em posterior saída a título de venda ou por transferência de mercadoria recebida de terceiro, ou mesmo como componente de qualquer produto processado pelo destinatário autuado.

Portanto, de início, se faz mister pontuar, que não há porque estender a discussão sobre a CF/88, quanto à incidência ou não incidência do imposto, prevista na alínea “b”, do inciso X, do art. 155 da CF/88, posto que, apesar de não restar dúvida que para fins jurídicos o petróleo e os respectivos derivados são coisas distintas, como confirma o art. 6º da Lei 9.478/97 (Lei do Petróleo), na prática, o mais importante de fato, o cerne da questão, é que a despeito da nota fiscal de entrada identificar os referidos produtos, estes não podem sequer serem identificados ou quantificados fisicamente na respectiva carga.

Lei 9.478/97 (Lei do Petróleo)

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;

II - Gás Natural ou Gás: todo hidrocarboneto que permaneça em estado gasoso nas condições atmosféricas normais, extraído diretamente a partir de reservatórios petrolíferos ou gaseíferos, incluindo gases úmidos, secos, residuais e gases raros;

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;

(...)

Ademais, como explicado pelos autuantes, causa espécie a argumentação da autuada pois, em não se considerando os derivados de petróleo como também petróleo, o combustível gasolina

originário de petróleo (produzido na torre de destilação atmosférica) e o originário de matéria prima que na opinião da defesa não seria petróleo (a partir das demais frações do petróleo, como por exemplo o RAT), justificaria 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”. Logo, se o RAT não é petróleo, a gasolina dele resultante não seria combustível, por ter sido dele derivado e não poderia, por conseguinte, usufruir de imunidade. Realmente, o exame da argumentação defensiva a partir da situação prática, não faz o menor sentido.

Por outro lado, não se pode olvidar que a conduta objeto da autuação, se trata de um procedimento absolutamente temerário do ponto de vista do controle e acompanhamento pela Administração Tributária do Estado da Bahia, pois jamais se poderia aferir a quantidade exata transportada e recebida pela Autuada, de modo a gerar grande insegurança para a arrecadação do ICMS, sobretudo considerando a completa impossibilidade do lançamento por homologação de forma segura pelo fisco, pois sequer seria possível a aferição da movimentação física de entradas e saídas dos produtos envolvidos em um exercício fiscal. Não se pode admitir crédito de ICMS sem que seja possível aferir de forma incontestável a quantidade de mercadoria que adentrou e que saiu do estabelecimento.

É bom frisar, que o direito ao crédito relativamente ao ICMS incidente na aquisição de uma mercadoria, está peremptoriamente condicionado à sua respectiva saída tributada, devendo estas movimentações serem perfeitamente quantificáveis e passíveis de aferição segura pelo fisco, pois se trata de exigência basilar que perpassa toda a legislação do ICMS.

Destaco que a controvérsia não apenas se reduz a esclarecer se à classificação tributária das mercadorias em tela seriam ou não um produto beneficiado com a não incidência do ICMS, e sim, quanto a temeridade em se homologar um crédito de ICMS absolutamente inauferível pelo fisco.

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

Pois, o Protocolo ICMS nº 4/2014, a despeito de autorizar o transporte destes produtos em conjunto faz exigências intransponíveis, em todo o seu texto, que visam assegurar a perfeita quantificação de cada um dos produtos envolvidos, a exemplo de sua cláusula segunda, *in verbis*:

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

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

Acrescente-se que a remetente considerou nas operações autuadas a imunidade para efeito do IPI, conforme consta do campo “INFORMAÇÕES COMPLEMENTARES” das notas fiscais objeto da autuação, tendo para isso classificado a mercadoria no contexto do §3º, do art. 155 da CF:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

§ 3º À exceção dos impostos de que tratam o inciso II do caput deste artigo e o art. 153, I e II, nenhum outro imposto poderá incidir sobre operações relativas a energia elétrica, serviços de telecomunicações, derivados de petróleo, combustíveis e minerais do País.

Nos causa espécie, portanto, que para efeitos do IPI a remetente considerou imune e para efeitos do ICMS tenha considerado tributado. Usou de dois pesos e duas medidas.

Quanto à decisão do Supremo Tribunal Federal – STF ao julgar o Recurso Extraordinário nº 193.074-8-RS, trata-se decisão em caso concreto e sem efeito vinculante, que acrescente-se não

aborda integralmente o tema em voga, pois aqui o âmago da questão é a transferência de derivados misturados de forma homogênea com o petróleo transmutando-se em apenas um único produto que não admite tributação em operações interestaduais, assim afasta esta alegação.

Em relação à alegação de que foram glosados os créditos utilizados pela PETROBRAS, sem computar os estornos proporcionais em relação à saída total tributada que disse haver procedido a Impugnante, a defesa apresentou demonstrativo à fl. 57, quantificando os valores que promoveu de estorno de crédito, com indicação da respectiva nota fiscal de estorno de crédito, proporcional às saídas subsequentes beneficiadas com isenção ou redução da base de cálculo.

Por sua vez, a fiscalização na informação fiscal reconheceu a pertinência dos referidos estornos, mas alegou que deveria ser objeto de pedido de restituição, contudo, entendo tratar-se de matéria que está vinculada a apuração do crédito tributário, pois comprovado que foi realizado o estorno o respectivo crédito autuado não se deu no valor que se encontrava escriturado. Deste modo, voto pela exclusão do valor do estorno alegado pela defesa no valor de R\$1.116.734,58.

Destarte, em vista da argumentação acima e considerando tratar-se de matéria que já conta com farta jurisprudência neste CONSEF pela procedência do feito em matéria semelhante, a exemplo: ACÓRDÃO CJF Nº 0319-11/16; ACÓRDÃO CJF Nº 0137-12/16; ACÓRDÃO CJF Nº 0389-13/13, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL deste Auto de Infração, para reduzir o valor original autuado de R\$7.061.888,03, para R\$5.945.153,45, conforme demonstrativo abaixo:

MESES	CRÉDITO INDEVIDO	AUTUADO	ESTORNOS		JULGADO
			REALIZADO	SUB TOTAL	
NOV-17	127,67	127,67	14,97	14,97	112,70
JAN-18	22,60	22,60	3,03	3,03	19,57
FEV-18	54,68	54,68	8,08	8,08	46,60
MAR-18	963.960,17	963.960,17	169.902,02	169.902,02	794.058,15
ABR-18	259,50	1.275.489,01	42,28	207.688,28	1.067.800,73
	1.275.229,51		207.646,00		
MAI-18	323.406,04	323.406,04	46.643,35	46.643,35	276.762,69
JUN-18	598.329,04	1.171.512,77	104.593,61	204.791,58	966.721,19
	573.183,73		100.197,97		
JUL-18	205.831,37	2.045.519,56	27.216,34	270.471,67	1.775.047,89
	1.116.881,26		147.681,18		
	75,39		9,97		
	722.731,54		95.564,18		
AGO-18	125.128,71	125.128,71	21.072,45	21.072,45	104.056,26
SET-18	173,25	173,25	33,72	33,72	139,53
NOV-18	868.732,99	868.732,99	120.527,60	120.527,60	748.205,39
DEZ-18	287.760,58	287.760,58	75.082,33	75.577,83	212.182,75
			495,50		
TOTAIS	7.061.888,03	7.061.888,03	1.116.734,58	1.116.734,58	5.945.153,45

VOTO EM SEPARADO (Quanto a fundamentação).

Concordo com a Decisão proferida pelo n. Relator, entretanto, pela observação dos elementos contidos no processo, a mesma deve ser complementada com fundamentos.

O Auto de Infração acusa utilização indevida de crédito fiscal referente à aquisição de mercadorias beneficiadas com a não incidência do imposto (art. 155, X, "b" da CF/88). A descrição dos fatos indica que trata-se de remessas interestaduais de fração de petróleo.

Na defesa apresentada, o autuado afirmou que se tratam dos seguintes produtos: (a) Diluentes para reprocessamento; (b) Diluentes para combustível; (c) Gás natural seco. (d) Gasóleo para

craqueamento; (e) Nafta para reprocessamento (f) Resíduos de unidades para reprocessamento e (g) Resíduo de terminal.

Entretanto, os demonstrativos elaborados pela fiscalização acostados às fls. 10 e 12, juntamente com as notas fiscais respectivas de fls. 11 e 13 a 30, relacionam apenas os produtos *Resíduo de terminal* e *Gasóleo para craqueamento*. Portanto, a apreciação do contraditório deve ficar restrito a esses produtos que na defesa foi indicado:

(g) *Resíduo de terminal: o produto é misturado ao petróleo e reprocessado nas unidades de destilação atmosférica e a vácuo (U-9 / U-32). As suas frações são separadas em tais unidades e saem misturadas com as respectivas correntes (nafta, querosene, diesel etc.).*

d) *Gasóleo para craqueamento: o produto é processado na unidade de craqueamento catalítico de resíduo (U-39) e também nas unidades de craqueamento (U-39 / U-6). Com esses processamentos são produzidos propeno, propano, GLP, diluente para combustível e óleo diesel (este, apenas na U-39).*"

Ressalte-se que parte das notas fiscais (nºs 1596, 1609, 1631, 13.334, 1215, 1676, 696, 1695 e 1757), se referem ao produto *Resíduo de terminal*, que envolve valores substancialmente menores, a exemplo da NF 1609 (fl. 13) com valor de R\$188,38, ou seja, os valores exigidos que totaliza R\$7.061.888,03 preponderantemente tem como base de cálculo as operações com o produto *Gasóleo para craqueamento*.

A questão central, é que o estabelecimento autuado alega que os produtos objeto da autuação (*Resíduo de terminal* e *Gasóleo para craqueamento*), são subprodutos de destilação de petróleo, são derivados não energéticos e não se classificam como petróleo, combustível ou lubrificante dele derivado que são contemplados com a não incidência prevista no art. 155, II, c/c o §2º, X, "b" da CF/88, e no entendimento do deficiente é tributado nas operações interestaduais.

Constatou que nas notas fiscais objeto da autuação for indicada a NCM dos produtos como: *Resíduo de terminal* – NCM 2709.0010 (fl.11) e

Gasóleo para craqueamento – NCM 2710.1999 (fl. 15).

Observo que o CAPÍTULO 27 da Tabela de Incidência do IPI que elenca os COMBUSTÍVEIS MINERAIS, ÓLEOS MINERAIS E PRODUTOS DA SUA DESTILAÇÃO, indica na nota 2 que:

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.

Os produtos objeto da autuação (*Resíduo de terminal* – NCM 2709.0010 e *Gasóleo para craqueamento* – NCM 2710.1999) estão classificados nas NCMs:

CÓDIGO NCM	DESCRIÇÃO	ALÍQUOTA (%)
2709.00	ÓLEOS BRUTOS DE PETRÓLEO OU DE MINERAIS BETUMINOSOS	
2709.00.10	De petróleo	NT
2709.00.90	Outros	NT
27.10	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; DESPERDÍCIOS DE ÓLEOS	
2710.19.99	Outros Ex 01 - Óleos parcialmente refinados Ex 02 - Óleos para lamparina de mecha ("signal-oil")	8 NT NT

Pelo exposto, infere-se que a própria classificação da NCM dada aos produtos pelas outras filiais do estabelecimento (Petrobrás: São Paulo - fls. 15, 17 a 19; Manaus –fl. 20) classificam-se como “Óleos brutos de petróleo” ou “Óleos de petróleo ... parcialmente refinados”, que são submetidos a processamento na produção de derivados de petróleo e etapas posteriores (vide figura a fl. 62/verso). Inclusive não tributando o IPI nas operações (NT – Ex. 01)

Assim sendo, concluo que os produtos que foram objeto da autuação são óleo bruto ou parcial

de petróleo, e consequetemente, não incide ICMS “sobre operações que destinem a outros Estados, petróleo”, conforme disposto no art. 155, II, c/c o §2º, X, “b” da CF/88. Consequentemente, não havendo incidência do ICMS nas operações interestaduais sobre os produtos objeto da autuação, é vedada a utilização do crédito fiscal nos termos do art. 29, §2º da Lei 7.014/9 (art. 310, I, “a” do RICMS/2012) e procedente em parte o lançamento.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298663.0008/19-7**, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o autuado, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.945.153,45**, acrescido da multa e 60%, prevista no art. 42, VII, “a” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 18.558/18, com efeitos a partir de 17/08/18.

Sala de Sessões do CONSEF, 17 de setembro de 2019.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO/VOTO EM SEPARADO

ARIVALDO LEMOS DE SANTANA – RELATOR

VLADIMIR MIRANDA MORGADO - JULGADOR