

PROCESSO	- A. I. Nº 298663.0008/19-7
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETROBRÁS BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS
RECORRIDOS	- PETROBRÁS BRASILEIRO S/A. - PETROBRÁS e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0145-05/19
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 15/07/2020

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0105-11/20-VD

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. O Sujeito Passivo não logra provar a realização de estorno anterior. Afastadas as preliminares. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos, de Recurso Voluntário e de Recurso de Ofício interpostos pela autuada e pela 5ª JJF, respectivamente, em razão do Acórdão 5ª JJF Nº 0145-05/19, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração, lavrado em 22/05/2019, para exigir ICMS no valor histórico de R\$7.061.888,03, relativo a uma única infração, descrita a seguir.

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”.

A 5ª Junta de Julgamento Fiscal (JJF), apreciou a lide no dia de 17/09/2019, (fls. 69 a 80), e decidiu pela Procedência em Parte, em decisão não unânime, nos termos a seguir reproduzidos:

“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 afasto 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 afasto 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
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 (Residuo de terminal e Gasóleo para craqueamento), são subprodutos de destilação de petróleo, são derivados não energéticos e não se classificam como petróleo, cumbustível 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.

Constato que nas notas fiscais objeto da autuação for indicada a NCM dos produtos como:

Residuo 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 (Residuo de terminal – NCM 2709.0010 e Gasóleo para craqueamento – NCM 2710.1999) estão classificados nas NCMS:

CÓDIGO NCM	DESCRIPÇÃO	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.”

A 5ª JJF interpôs Recurso de Ofício de sua decisão.

Inconformado, com fundamento no art. 169, I, “b” do Decreto nº 7.629/1999 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal da Bahia), o contribuinte interpôs Recurso Voluntário às fls. 87 a 95. Na sua peça recursal, aduz as seguintes alegações.

Preliminamente, alega nulidade da autuação, por indeferimento da prova pericial. Explica que requereu, em sua impugnação, a produção de prova pericial com a finalidade de definir a verdadeira natureza e classificação das mercadorias objetos da autuação. O pleito, contudo, foi negado no acórdão recorrido sob fundamento de que os elementos dos autos e a familiaridade permitem a segurança adequada para a formação da cognição sobre a matéria.

Argumenta que não concorda com tal posição, pois os elementos constantes nos autos configuram alegações ou documentos unilaterais da PETROBRÁS e dos autuantes. Ou seja, os elementos não foram produzidos com primor científico e especializado de membros da ANP ou de perito com formação no campo de engenharia de petróleo sob o crivo do contraditório. Ademais, acrescenta que a familiaridade do tema pode, no máximo, justificar a utilização da “prova emprestada” (art. 372 do CPC/2015), mas jamais dispensar a produção de elementos de convicção. Nesse quadro, como se depreende do acórdão recorrido, a i. Junta não se socorreu de prova já colhida em outro feito, mas meramente deixou de produzi-la nos presentes autos.

Argumenta que a indústria de petróleo possui especificidades que escapam do conhecimento em geral, inclusive dos ilustrados membros do CONSEF. Logo, revela-se como fundamental a realização de perícia, de modo a esclarecer se os setes produtos para reprocessamento classificam-se como petróleo ou derivados de petróleo.

Assim, a PETROBRÁS reitera o pedido de produção da prova pericial, para responder os sete quesitos formulados na defesa, reservando-se para indicar o assistente técnico na ocasião oportuna.

No mérito, esclarece que prevaleceu o entendimento de caracterizar os produtos recebidos pela PETROBRÁS como “beneficiados com a imunidade do ICMS”. Logo, não incidiria ICMS nos Estados de Origem dos produtos, razão pela qual se mostraria indevida a correlata utilização do ICMS neste Estado da Bahia, que é o destinatário das mercadorias.

Rebate tal raciocínio, explicando que há duas importantes premissas praticamente incontrovertidas que devem ser assentadas para a completa e profunda compreensão sobre a discussão nesta

demandas: “(a) os produtos objeto da Autuação de fato são derivados de petróleo, tanto que, no voto do Relator, não há qualquer assertiva que torne controvertida a afirmação, ao passo que, no voto em separado, expressamente se identificam as mercadorias como “resíduo de terminal” e “gasóleo para craquemaneto”; e (b) a Constituição Federal estabelece um tratamento jurídico-tributário distinto entre o petróleo e os derivados de petróleo, como se denotou do acórdão recorrido”, do qual reproduz trecho, à folha 89.

Relata que, ainda assim, a JJJ se convenceu de que os produtos se submetem ao tratamento jurídico-tributário de “petróleo”, notadamente pelo argumento de que o transporte conjunto desses “derivados” com o “petróleo” torna o produto único e homogêneo, perdendo a individualidade. Transcreve trecho do acordão recorrido.

Assegura que não assiste razão à JJJ, pois, como se sabe, a área de negócios que envolve o petróleo e os demais hidrocarbonetos é extremamente especializada, razão pela qual, ao longo do seu desenvolvimento, foram sendo estabelecidos consensos e definições técnicas, pautados notadamente na ciência química, que no Brasil são consolidados na legislação federal. Noutras palavras, as definições técnicas da área do petróleo não são variadas em conformidade com a conveniência ou a percepção do intérprete; serão delimitadas necessariamente naquilo que constar na normatização da matéria, que, no caso, repousa no art. 6º da Lei Federal nº 9.478/97. Transcreve o texto dos incisos I e III do artigo citado, em apoio aos seus argumentos.

Ensina que se é possível a discussão sobre o significado de palavras no seu uso normal, o mesmo não ocorre no seu uso no direito, já que as definições legais são impostas pela natureza cogente das normas. Logo, conclui que, diante da leitura dos claros dispositivos conceituais da Lei nº 9.478/97, não há outras conclusões a se inferir senão as seguintes: “(a) A distinção técnica entre petróleo e derivado de petróleo reside na origem, na fonte, no nascedouro, na procedência, na proveniência do produto. Assim, o produto em “estado natural”, isto é, “produzido pela natureza”, será petróleo; o produto “decorrente da transformação do petróleo”, ou seja, “produzido pelo homem” a partir do petróleo, será “derivado de petróleo”; (b) A distinção técnica entre petróleo e derivado de petróleo não reside na finalidade atribuída ao produto. A identidade do produto é definida pela sua origem; se posteriormente o produto for utilizado para a comercialização, ou para o reprocessamento em refinaria, ou se for abandonado, não será alterada a sua natureza ou de “petróleo”, ou de “derivado de petróleo”; (c) A distinção técnica entre petróleo e derivado de petróleo não reside na situação de estarem individualizados ou não. A identidade do produto é definida pela sua origem; se posteriormente o produto for utilizado individualizado, ou se for misturado, não terá alterada a sua natureza ou de “petróleo”, ou de “derivado de petróleo”.

Argumenta que a tese vencedora no acordão recorrido assume, exclusivamente por um critério seu, que os “derivados de petróleo”, ao serem misturados com o “petróleo”, acabam se transformando no próprio “petróleo” em razão de tal mistura formar uma substância homogênea. Alega, entretanto, que tal interpretação não tem qualquer lastro, pelos motivos que elenca: “(i) na química, porquanto a mistura não ocasiona a mudança na estrutura química daquela parcela dos derivados de petróleo transportados, que continua estável; (ii) na lei, porquanto fere a essência classificatória do art. 6º da Lei nº 9.478/97, que considera tão-somente a origem do produto para diferenciar “petróleo” de “derivado de petróleo”.

Alega que, na legislação federal, não há previsão sobre quais seriam as consequências jurídico-tributárias de haver uma mistura homogênea entre “petróleo” e “derivados de petróleo”. Em uma situação como tal, não cabe ao intérprete (seja o Conselho de Contribuintes, seja até mesmo o Poder Judiciário), pretender criar uma hipótese em que um reconhecido “derivado de petróleo” transmutesse a sua natureza para passar a ser “petróleo”.

Assevera que o intérprete está vinculado aos termos da lei, que: “(a) fixa a origem, a fonte, a procedência do produto como critério para a classificação em “petróleo” ou em “derivado de petróleo”; e (b) não estatui qualquer mudança da classificação do produto por fatores externos, como a eventual mistura entre produtos ou o transporte conjunto das substâncias”.

Argumenta que, meramente pelas assertivas anteriores, é possível reverter o julgamento de procedência para o de improcedência, contudo há fundamentos secundários no acórdão recorrido que não desmontam o até então exposto e, por isso, a seguir serão combatidos, conforme discorre a seguir.

Afirma que o acórdão consigna-se que “*a despeito da nota fiscal de entrada identificar os referidos produtos, estes não podem sequer serem identificados ou quantificados fisicamente na respectiva carga*”. Contrapõe-se, porém, afirmado que o argumento não tem o condão de impedir o tratamento jurídico-tributário diferenciado, porque a documentação fiscal aludida mostra-se idônea para representar a parcela da carga que consubstancia os “derivados de petróleo”. Afirma que não é novidade, na práxis, o uso de notas fiscais para abranger um produto que, em mistura com outro, perde a sua “identidade e quantificação física na respectiva carga”: como aludido na defesa, no caso do GLP, originado do petróleo e do gás natural, a mistura de hidrocarbonetos com tratamentos fiscais distintos não modifica a sistemática de tributação de cada um deles, ainda que “estes não podem sequer serem identificados ou quantificados fisicamente na respectiva carga”.

Argumenta que, mesmo antes do Protocolo ICMS 4/2014, que 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 depois se fique impossibilitado de identificar a origem de cada unidade do volume transportado. Para tal intento, utiliza-se exatamente a nota fiscal, como enunciado na cláusula segunda, §§ 2º/4º.

Afirma que o fundamento do acórdão para tentar afastar o cotejo entre o caso presente com o Protocolo ICMS 4/2014, que prevê as formalidades para o transporte do GLGN e de GLP, também não convence, pois a *ratio* da Cláusula Segunda é perfeitamente aplicável ao presente caso, permitindo identificar e quantificar cada produto misturado pela documentação fiscal.

Noutro norte, argumenta que o que não faz sentido algum é a afirmação sobre a gasolina no corpo do acórdão. Não há qualquer dúvida de que nas Refinarias do mundo inteiro há reprocessamento de derivados de petróleo, de modo a gerar novos derivados de petróleo. Contudo, como se indicou acima, a finalidade em que é empregado o derivado de petróleo (seja para ser vendido puro, seja para ser reprocessado, seja para ser abandonado) não é o critério legal para definir a classificação e, por conseguinte, o tratamento jurídico de dado hidrocarboneto.

Argumenta que a alegação da “temeridade” para a fiscalização da Administração Tributária do Estado da Bahia também se revela frágil, haja vista que a simplicidade ou a complexidade do exercício de controle não constitui critério aceito para criar direitos ou obrigações (art. 5º, II da CF/88). Alega que o dever de pagar ICMS no Estado de origem e de usar o crédito no Estado de destino ser pautado não pela lei, mas sim pela conveniência do trabalho a ser empreendido pelas Fazendas Públicas.

Acrescenta que, não só notas fiscais, mas outros elementos permitem o exercício de fiscalização pela Administração Tributária, enfraquecendo a alegação de “temeridade”, tais como: “(a) o Livro Registro de Controle da Produção e do Estoque – LRCPE, no qual se identifica 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); (b) a documentação cadastrada e registrada na ANP; (c) visitas *in loco* nos estabelecimentos de origem/produção, caso se reputem fraudulentos os dados lançados na documentação fiscal e técnica da ANP.

Argumenta que o paralelo traçado entre ICMS e IPI também não justifica a conclusão do acórdão, pois, como exposto, a PETROBRÁS etiqueta os produtos objeto desta autuação como “derivados não enérgicos de petróleo”, isto é, derivados que não são nem combustível, nem lubrificantes. Transcreve os textos dos §§ 2º e 3º da CF/88, para apoiar a ideia de que: “a) a imunidade de petróleo no ICMS (art. 155, § 2º, X, “b” da CF) é mais restrita e se aplica a: i) petróleo; ii) derivado

lubrificante; iii) derivado combustível líquido e gasoso; iv) energia elétrica; b) já a imunidade de petróleo no IPI (art. 155, § 3º da CF) é mais ampla e se aplica a: i) energia elétrica; ii) serviços de telecomunicações; iii) derivados de petróleo em geral, sem qualquer diferenciação entre as espécies de derivados; iv) combustíveis; v) minerais. Consequentemente, irá incidir ICMS sobre serviço de telecomunicações, que será imune ao IPI; do mesmo modo, irá incidir ICMS sobre derivado de petróleo que não lubrificante e combustível, tal como os produtos objeto do presente Auto de Infração, mas será imune ao IPI.

Argumenta, ainda, que também está totalmente equivocado o argumento exposto no voto em separado, que se estriba na NCM indicada nas notas fiscais com o objeto de conceber uma equivalência entre os “derivados de petróleo” objeto da Autuação e o “petróleo”. Explica que, no que diz respeito ao “Resíduo Terminal Embarc p/ Reproc/Trat, NCM nº 2709.00.10”, o próprio trecho explicativo transscrito no acórdão deixa patente que, sob tal número, não se alberga apenas o “petróleo”, mas também outros “óleos análogos”. Frisa que nem seria necessário destacar que o termo “óleos análogos” não é sinônimo do termo “óleos idênticos”. Alega que a mera “semelhança” não torna um elemento (“óleo análogo”) idêntico a outro (“óleo de petróleo”).

No atinente ao “Gasóleo para Craqueamento, NCM nº 2710.19.99”, afirma que, com mais razão ainda, manifesta-se a distinção entre o aludido derivado e o petróleo, porquanto o produto é expressamente descrito como “refinado”, ainda que parcialmente – logo, não se encontra em “estado natural”, mas como “transformação do petróleo” (art. 6º, I e III, Lei Federal nº 9.478/97).

Por fim, registra que a conduta da PETROBRÁS retratada nestes autos não constitui elisão fiscal, nem mesmo planejamento tributário, mas se trata de medida de eficiência, em vista da economicidade de transportar dois produtos em um mesmo navio em vez de arcar com o custo de dois contratos de transportes. De igual modo, consigna que, quando é do Estado da Bahia as saídas interestaduais dos derivados de petróleo, a PETROBRÁS também efetua o recolhimento de ICMS devido. Logo, a prosperar a tese da JJF, impõe-se a restituição à petrolífera pelo imposto recolhido sobre produtos que, ao fim das contas, supostamente seria “petróleo”, que, no mínimo, seria de R\$3.760.513,12, conforme planilha que acosta à folha 94.

Em suma, conclui, afirmando que a motivação constante do acórdão recorrido não reflete a justa decisão do caso, porquanto atribui o regime jurídico de “petróleo” a produtos que certamente são “derivados de petróleo”. Por tal razão, entende que deve haver reforma da decisão de piso.

Por tudo o quanto exposto, requer: *“a) a produção de prova pericial nos termos requeridos na defesa e aqui reiterados; b) a reforma do acórdão recorrido para julgar a autuação integralmente improcedente; c) não acolhido o pleito de reforma, o que se admite exclusivamente por zelo, o desprovimento do recurso de ofício.”*

Pede deferimento.

VOTO

Quanto à preliminar de nulidade suscitada, ao fundamento de que houve cerceamento do direito de defesa, é importante ressaltar que a perícia ou diligência não se constituem em direito subjetivo das partes, mas em instrumento a serviço do juízo, com vistas a esclarecer fatos, cujo conhecimento requeira exame de bens ou documentos. Não é, portanto, um meio de defesa, mas um instrumento do juízo, podendo o perito (diligente) ser definido como seu auxiliar.

Nesse sentido, é que o legislador do RPAF previu que o pedido de diligência poderá ser indeferido, quando o julgador considerar que os elementos contidos no processo se lhe afigurem como suficientes, nos termos do art. 147, inciso I, alínea “a” do diploma regulamentar citado, conforme abaixo reproduzido:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
...”

O disposto na alínea “b” do dispositivo citado, reforça a idéia de que a diligência não pode ser tratada como meio de defesa, pois não substitui a ação probatória da parte, conforme se depreende do texto abaixo:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

I - de diligência, quando:

...
a) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (grifo acrescido);
...”

Assim, entendo que a Junta fez uso de prerrogativa sua, indeferindo o pedido de diligência e julgando com base nas provas que se encontravam no processo, sem que disso resultasse em cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Quanto ao pedido de diligência, denego, por entender que os elementos dos autos são suficientes à formação da minha convicção. Ademais, não há, no processo, nenhuma necessidade de produção de prova relativa a fatos que tenham relevância para a solução da presente lide.

Quanto ao mérito, no pertinente ao Recurso de Ofício, observo que a decisão da 5ª JJF (Acórdão JJF N° 0145-05/19), desonerou parcialmente o sujeito passivo, reduzindo o débito lançado de R\$7.061.888,03, para o montante de R\$5.945.153,45, em valores históricos, o que resultou na remessa necessária do presente feito para reapreciação nesta corte, restando cabível o presente recurso.

Quanto ao mérito do Recurso de Ofício, a conduta autuada foi descrita como “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto. ...”. Trata-se de creditamento relativo às seguintes mercadorias: “resíduo de terminal”, “gasóleo para craqueamento” e “resíduo de unidades para reprocessamento”, conforme descreve a peça inaugural do lançamento.

A redução do valor lançado, decorreu do acolhimento pela JJF, do argumento defensivo no sentido de que já havia sido feito o estorno do crédito, indevidamente apropriado, em momento anterior à ação fiscal ora em exame. Entendeu, a decisão de piso, que os autuantes teriam concordado com a exclusão de tais valores, conforme se depreende da leitura de trecho do acórdão recorrido, abaixo reproduzido:

“Por sua vez, a fiscalização na informação fiscal reconheceu a pertinência dos referidos estornos (grifos acrescidos), 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.

Examinando os autos, é possível notar que o Sujeito Passivo, em sua peça impugnatória, apresentou relação analítica, com a identificação e quantificação dos estornos realizados no período, conforme folha 57.

Em sua informação fiscal, os autuantes declararam que a autuação se deu tão somente em relação aos créditos indevidos, opinando no sentido de que a empresa deve encaminhar o pedido de restituição do estorno efetuado, conforme se lê à folha 65, em trecho abaixo reproduzido:

“Esclarecemos que a autuação se deu somente em relação aos créditos indevidos. Caso a autuada reconheça o débito deverá ser protocolado o pedido de restituição do estorno efetuado”.

Note-se que não houve concordância da fiscalização em relação à pertinência das exclusões perpetradas pela JJF, apenas tendo se limitado a declarar que examinou a apropriação indevida

dos créditos, sem, todavia, tecer qualquer juízo de valor relativamente à comprovação dos estornos alegados.

O exame das EFD's do Sujeito Passivo, relativas ao período autuado, revela que a sua escrita fiscal apresenta apenas um lançamento por mês, englobando todos os estornos relacionados às aquisições indevidamente creditadas de insumos. Tais lançamentos foram registrados sob a rubrica “ESTORNO DE CRÉDITOS - OCORRÊNCIAS NÃO ESPECIFICADAS ANTERIORMENTE – ICMS ESTORNO DE ICMS S/ INSUMOS”, em montantes elevados, com cifras que ultrapassam a casa da dezena de milhões de reais.

Como não havia no processo qualquer demonstrativo analítico desses estornos que permitisse visualizar cada uma das notas fiscais que deram azo a tais lançamentos, esta 1ª CJF deliberou por adiar o julgamento do presente PAF, com vistas a que o Sujeito Passivo pudesse acostar demonstrativo analítico do crédito estornado, de forma a evidenciar o efetivo estorno dos créditos indevidamente apropriados, por nota fiscal.

Em atendimento à solicitação do colegiado, o Contribuinte apresentou planilhas em excel, contendo demonstrativos analíticos dos estornos realizados, associando-os às notas fiscais de origem dos lançamentos glosados. Acostou ainda, espelhos das EFDs entregues no período autuado, de forma que restou evidenciada origem detalhadas dos estornos.

O exame dos elementos apresentados pela empresa, em mesa, revela que efetivamente houve o estorno parcial dos créditos, em conformidade com a alegação defensiva, devendo ser mantida a decisão de piso.

Assim, entendo que não merece reparo a Decisão recorrida.

Quanto ao mérito do Recurso Voluntário, a conduta autuada, (como já dito), foi descrita como “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de mercadorias beneficiadas com não incidência do imposto. ...”. Trata-se de creditamento relativo a “resíduo de terminal”, “gasóleo para craqueamento” e “resíduo de unidades para reprocessamento”, conforme descreve a peça inaugural do lançamento.

O Sujeito Passivo se opôs ao lançamento, alegando que as mercadorias objeto da presente autuação se classificam como “derivados não energéticos de petróleo”, o que, uma vez aceito, exclui-los-ia do alcance da regra imunizante, disposta no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da CF/88.

Examinando os autos, é possível notar que as mercadorias autuadas têm a sua participação no processo produtivo descritas à folha 08 do PAF, nos termos em que segue:

“...

(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).*”

...

(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.).*”

O Exame dos autos revela que as mercadorias acima descritas possuem um traço comum, qual seja, apresentam-se como frações do petróleo, obtidas nas torres, a partir do processo de destilação. Trata-se, portanto, de subprodutos deste, como admite a própria Recorrente em sua peça recursal.

Em que pese pudessem se apresentar isoladamente, a Petrobrás promove a sua adição ao petróleo, alegadamente por razões de economia com o transporte dessas substâncias da cidade

santista para o Estado da Bahia.

Caso fossem transportados isoladamente, dúvidas não haveria de que deveriam possuir tratamento jurídico-tributário próprio. Não é, contudo, o que ocorre, pois essas substâncias são adicionadas ao petróleo na Unidade Federada de origem, passando a formar uma mistura homogênea, indistintamente composta por hidrocarbonetos.

E não se diga que o transporte conjunto com o petróleo não tem o condão de alterar-lhes a substância, pois o efeito jurídico da norma pode se modificar completamente a depender da forma como se exterioriza a conduta humana.

De fato, como o definiu Carlos Cossio, a norma jurídica é “a conduta humana em relação intersubjetiva”, o que quer significar que o comportamento humano só ganha relevância para o Direito a partir do momento em que se exterioriza, devendo ser tratado de acordo com a sua dimensão formal.

Assim, uma vez adicionadas ao petróleo, tais substâncias perdem a sua identidade e, consequentemente, deixam de existir física e quimicamente, dando lugar a uma única substância denominada petróleo, cujo volume aumenta, sem sofrer alteração de sua essência e composição, já que continua a ser petróleo e como tal é transportado para a Bahia.

Por isso, a adição de “resíduo de terminal”, “gasóleo para craqueamento” ou de “resíduo de unidades para reprocessamento”, ao petróleo, guarda semelhança com a adição de um insumo a um produto, do qual passa a ser componente, perdendo a sua identidade. De fato, a adição de álcool anidro à gasolina, por exemplo, faz com que aquele desapareça e esta continue a ser tratada como gasolina, física e quimicamente falando, com tratamento tributário peculiar a esta última.

Consequentemente, é forçoso admitir que as operações de transferência de mercadorias, objeto da autuação, gozam de tratamento tributário peculiar ao petróleo, o que quer significar que estão fora do campo de incidência do ICMS, não podendo acarretar débito de imposto nem, muito menos, crédito no estabelecimento de destino.

Esse é o entendimento consagrado por remansosa jurisprudência desta 1ª CJF, quando tratou da adição do RAT ao petróleo, conforme Acórdãos nºs 0266-11/18 e 0299-11/18, exarados em decisões unânimes, cujas ementas reproduzo abaixo:

“ACÓRDÃO CJF Nº 0266-11/18. EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. O RAT, nada mais é que o petróleo condensado, resultante da condensação do óleo cru na torre atmosférica, e a Lei nº 9.478/99 só confirma a exegese do texto constitucional, estendendo o conceito de petróleo de óleo cru para óleo condensado com os hidrocarbonetos pesados, apontando o lançamento de ofício como procedente, pois sendo o RAT, o mesmo que PETRÓLEO, e sendo esta uma mercadoria imune constitucionalmente nas saídas de outro estado, portanto não há condição de se lançar o débito de ICMS na origem e o crédito no destino, fazendo jus à glosa do crédito fiscal lançado na escrita fiscal-contábil do Recorrente, o que o levou a pagar menos imposto, no valor correspondente ao crédito indevidamente utilizado. Negada preliminar de nulidade e o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

“ACÓRDÃO CJF Nº 0299-11/18. EMENTA. ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS DE MERCADORIAS BENEFICIADAS COM NÃO INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. O resíduo atmosférico - RAT, intrinsecamente falando, não se diferencia da mercadoria que conhecemos como, PETRÓLEO que é retirado dos poços subterrâneos, sendo distinguido apenas para efeito comercial, pela concentração de hidrocarbonetos pesados, mas que terá no equipamento apropriado (torre de vácuo), o aproveitamento dos mesmos derivados produzidos inicialmente na torre atmosférica pelo petróleo oriundo dos poços (gasolina, diesel, etc.) e assim, é submetida à imunidade constitucional nas transferências estaduais, não podendo haver destaque de ICMS, sendo ilegal o crédito lançado no destino. Negada preliminar de nulidade e o pedido de diligência. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.”

A 2ª CJF possui este mesmo entendimento em questão semelhante, relativa ao C5+, que é igualmente transportado, numa mistura homogênea com o petróleo, conforme Acórdão CJF Nº

0053-12/18, cuja ementa reproduzo abaixo:

"EMENTA: ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS. MERCADORIAS COM NÃO-INCIDÊNCIA DO IMPOSTO. PETRÓLEO. Constatado que não é possível a separação do C5+ adicionado ao petróleo para ser transportado. Assim, a partir do momento em que foi adicionado ao petróleo, o C5+ deixou de existir como produto individualizado, não havendo o direito ao creditamento, nos moldes efetuados pelo sujeito passivo, uma vez que petróleo foi o produto transportado e este, nas operações interestaduais, goza de não-incidência do ICMS na forma do artigo 155, inciso X, alínea "b", da Constituição Federal. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

Deve-se ressaltar, o fato de que as decisões da 1ª CJF (Acórdãos nºs 0266-11/18 e 0299-11/18), foram tomadas por unanimidade, o que somente corrobora a ideia de que tal entendimento se encontra completamente consolidado nesta Corte.

Ex-positis, Nego Provimento ao Recurso Voluntário.

Do exposto, NÃO DOU PROVIMENTO ao Recurso de Ofício, ao tempo em que NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, restabelecendo, por consequência, o valor originalmente lançado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados, e manter a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 298663.0008/19-7, lavrado contra PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$5.945.153,45, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, "a" da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2020.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JUNIOR – REPR. DA PPGE/PROFIS