

Acórdão: 24.669/24/1ª Rito: Ordinário
PTA/AI: 01.002824414-23
Impugnação: 40.010156245-44
Impugnante: Petronas Lubrificantes Brasil S.A
IE: 186065463.00-81
Proc. S. Passivo: Eduardo Luiz Araújo Braz/Outro(s)
Origem: DF/Sete Lagoas

EMENTA

CRÉDITO DE ICMS – APROVEITAMENTO INDEVIDO - OPERAÇÃO DE ENTRADA NÃO TRIBUTADA. Constatado o aproveitamento indevido de crédito de ICMS referente à entrada, proveniente de operação interestadual, de óleo lubrificante derivado de petróleo, sobre a qual, nos termos do que determina a CF/88 (art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”), não incide ICMS. Corretas as exigências de ICMS, Multas de Revalidação e Isolada capituladas na Lei nº 6.763/75, respectivamente nos arts. 56, inciso II e 55, inciso XIII, alínea “a”, esta limitada ao disposto no § 2º, inciso II, do citado art. 55.

Lançamento procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de óleo lubrificante derivado de petróleo, destinado à industrialização no estabelecimento autuado, amparadas pela não-incidência do imposto, contrariando o disposto no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88, no período de julho de 2018 a dezembro de 2022.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação capitulada no art. 56, inciso II e da Multa Isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta limitada ao disposto no § 2º, inciso II, do citado artigo.

Instruem os autos os seguintes anexos, além do Relatório Fiscal - Anexos Provas:

- 1 - Cópia de Intimação DF/Betim MGP nº 01/2013 e respectiva resposta da Petrobrás;
- 2 - Cópia da FISPQ do produto “Euro Safe Plus”;
- 3 - Cópias de consultas à internet;
- 4 - Relação de aquisições do produto “Euro Safe Plus” de 07/2018 a 12/2022;
- 5 - Cópias, por amostragem, dos DANFES das NF-e de aquisição de “Euro Safe Plus”;

- 6 - Cópias parciais do Registro de Entradas de 07/2018 a 12/2022;
- 7 - Cópias do Registro de Apuração de ICMS de 07/2018 a 12/2022;
- 8 - Cópias parciais da DAPI;
- 9 - Documentos apresentados em atendimento ao AIAF e à Intimação nº 007/2023;
- 10 - Demonstrativo de Cálculo do Crédito de ICMS a Estornar; 11 - Demonstrativo de Cálculo da Multa Isolada.

Inconformada, a Autuada apresenta, tempestivamente e por procurador regularmente constituído, Impugnação às págs. 777/811, requerendo a procedência da impugnação.

A Fiscalização, em Manifestação Fiscal às págs. 1491/1524 anexa aos autos do e-PTA, refuta as alegações da Defesa e requer a procedência do lançamento.

Do Parecer da Assessoria do CCMG

A Assessoria do CCMG, após detida análise dos argumentos e documentos apresentados pelas partes, emite seu Parecer de págs. 1525/1554, onde opina, em preliminar, pelo indeferimento da prova pericial requerida; no mérito, opina pela procedência do lançamento.

DECISÃO

Os fundamentos expostos nos pareceres da Assessoria do CCMG foram os mesmos utilizados pela Câmara para sustentar sua decisão e, por essa razão, passam a compor o presente Acórdão, salvo pequenas alterações.

Da Preliminar

Do pedido de prova pericial

A Impugnante requer a realização da prova pericial “para comprovar que o produto Euro Safe Plus não é óleo lubrificante (tampouco óleo básico) e, por consequência lógica, não é contemplado pela não-incidência prevista na carta magna”.

Para tanto apresenta os quesitos de págs. 808/811.

Contudo, os argumentos expostos nos autos, bem como aqueles trazidos pela própria Defesa, revelam-se suficientes para a elucidação da questão.

Como bem salienta o Fisco, o estorno de créditos de ICMS oriundos do produto “Euro Safe Plus” adquirido da Petrobras pela Autuada, em operações interestaduais, ocorridas no período anterior ao ora autuado, já foi exigido pelo Fisco por meio do Auto de Infração (PTA) nº 01.000278104-43. Esse PTA foi julgado procedente, à unanimidade de votos por este Conselho de Contribuintes, conforme Acórdão nº 21.487/17/2ª, nos termos do parecer exarado pela Assessoria do CCMG, sendo o crédito tributário quitado pela Autuada em 31/08/17.

Na ocasião do julgamento do referido PTA, foi deferida, pela Câmara de Julgamento, a realização de prova pericial requerida pela Autuada, sendo que os

questos propostos se referiam à composição química do produto autuado (“Euro Safe”); às características do referido produto; ao processo de obtenção do produto e, se seria ele um óleo lubrificante ou óleo básico.

Em síntese, no mencionado Acórdão nº 21.487/17/2ª, concluíram os Julgadores, à unanimidade de votos, **“não restarem dúvidas de que o produto em foco (“Euro Safe Plus”) é um óleo, possui propriedades lubrificantes e deriva de petróleo, requisitos essenciais para a análise tributária em questão”**.

Posteriormente, o CCMG julgou o PTA nº 01.001058759-94, referente à mesma sujeição passiva e discussão travada naqueles e nos presentes autos, oportunidade em que também restou indeferida a prova pericial requerida com fundamentos idênticos aos ora trazidos autos, conforme recente decisão consubstanciada no Acórdão nº 24.284/22/3ª.

Como se verá no mérito do presente acórdão, os elementos constantes dos autos revelam-se suficientes para o deslinde da questão posta.

Portanto, indefere-se o pedido de produção de prova pericial, com fulcro no art. 142, § 1º, inciso II, alínea “a” do RPTA.

Do Mérito

Conforme relatado, a autuação versa sobre o aproveitamento indevido de créditos de ICMS relativos a aquisições interestaduais de óleos lubrificantes derivados de petróleo, destinados à industrialização no estabelecimento autuado, amparadas pela não-incidência do imposto, contrariando o disposto no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b”, da CF/88, no período de julho de 2018 a dezembro de 2022.

Exigência de ICMS, Multa de Revalidação prevista no art. 56, inciso II e da Multa Isolada capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “a”, ambos da Lei nº 6.763/75, esta limitada ao disposto no § 2º, inciso II, do citado artigo.

Registra-se, por oportuno, que a Fiscalização já deduziu do imposto indevidamente creditado, conforme acusação fiscal, os créditos de ICMS já estornados pela Autuada referentes às aquisições que vieram a ser objeto de operação subsequente beneficiada pela não-incidência.

Traz-se à colação excertos do relatório fiscal anexo ao Auto de Infração:

g) IRREGULARIDADE APURADA:

Mediante análise dos livros e documentos fiscais do sujeito passivo referente ao período de julho de 2018 a dezembro de 2022, constatou-se aproveitamentos de créditos de ICMS destacados em notas fiscais de aquisições interestaduais de óleo lubrificante derivado de petróleo destinado à industrialização pelo estabelecimento autuado.

Tais aproveitamentos de créditos de ICMS se referem ao produto denominado “Euro Safe Plus”, os quais foram adquiridos junto à Petróleo Brasileiro S/A

(Petrobrás), CNPJ 33.000.167/0088-62, localizada em Duque de Caxias-RJ.

Esse fornecedor ao ser intimado pela antiga Delegacia Fiscal de Betim a respeito das características do produto “Euro Safe Plus” afirmou se tratar de um óleo lubrificante derivado de petróleo.

A referida Intimação Fiscal e a respectiva resposta encontram-se acostadas no Anexo 1.

Corroborar essa informação a própria FISPQ (Ficha de Informações de Segurança de Produto Químico) do produto e as diversas fontes de consultas disponíveis na internet, as quais se encontram, respectivamente, nos Anexos 2 e 3.

Logo, tais aproveitamentos de créditos de ICMS são indevidos, uma vez que sobre essas operações não pode incidir o referido imposto, conforme determina a CF/88 em seu art. 155, § 2º, inciso X, alínea b:

(...)

Na mesma toada, como não poderia deixar de ser, caminhou a Lei Complementar nº 87/96: (art. 3º, inciso III).

(...)

Desse modo, em razão dos dispositivos legais acima destacados, torna-se indevido o destaque de ICMS efetuado nas notas fiscais objeto da autuação.

É o que se extrai do comando do § 1º do art. 20 da mesma LC nº 87/96, reproduzido no art. 31, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e no art. 70, inciso I, da Parte Geral do RICMS/02, que assim prescrevem:

Tais determinações derivam do disposto no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “a”, da Constituição Federal que determina:

Uma vez constatada essa situação, levantou-se as notas fiscais eletrônicas que acobertaram as aquisições do produto “Euro Safe Plus”. Tais documentos encontram-se relacionados no Anexo 4 e suas cópias seguem, por amostragem, no Anexo 5.

Já os registros do crédito de ICMS advindo dessas aquisições consta nas páginas dos livros fiscais Registro de Entradas acostado no Anexo 6.

Contudo, analisando os livros fiscais Registro de Apuração de ICMS – RAICMS (Anexo 7) e as cópias parciais de DAPI - Declaração de Apuração e Informação do ICMS (Anexo 8), relativos ao período

autuado, verifica-se a existência de estornos mensais de créditos de ICMS.

Para identificar se uma parte desse estorno refere-se a saídas de produtos acabados que utilizaram o “Euro Safe Plus” como insumo, intimou-se que o contribuinte apresentasse a documentação relacionada no Auto de Início de Ação Fiscal - AIAF e, complementarmente, apresentasse os documentos e os esclarecimentos descritos na Intimação nº 007/2023, ambos anexados à autuação.

Em atendimento ao AIAF e à referida Intimação, a Autuada apresentou os documentos e esclarecimentos que seguem acostados no Anexo 9, dentre eles os valores mensais de estorno de créditos de ICMS relacionados a saídas de produtos acabados que utilizaram o “Euro Safe Plus” como insumo.

Visando conferir esses valores, empreendeu-se análise fiscal de toda documentação apresentada.

Dessa análise, primeiramente se identificou saídas interestaduais de lubrificantes acabados, classificados na NCM 2710.19.32, que utilizaram o “Euro Safe Plus” como insumo, amparadas pela não incidência do imposto prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea b, da CF/88, supratranscrito

Contudo, deve-se considerar que nem toda operação interestadual de óleos lubrificantes está sujeita ao estorno do crédito de ICMS, pois, nos termos do art. 71, § 3º, inciso II, da Parte Geral do RICMS/2002, não se estornam créditos referentes a bens, mercadorias ou serviços a eles vinculados, adquiridos por fabricante de lubrificantes que venham a ser objeto de operação interestadual para o fim de comercialização ou industrialização:

Em outras palavras, só se estornam créditos de ICMS referentes a bens, mercadorias ou serviços a eles vinculados, adquiridos por fabricante de lubrificantes que venham a ser objeto de operação interestadual destinada a consumo próprio do destinatário, ou seja, classificada no CFOP 6.653.

Aprofundando a análise fiscal, constatou-se que os estornos de créditos de ICMS relativos à proporcionalidade da aplicação do “Euro Safe Plus” informados pela autuada só se referiam a vendas de lubrificantes que utilizaram esse insumo em sua composição, sendo tais vendas classificadas no referido CFOP.

A seguir, combinando as demais informações obtidas, constatou-se a exatidão dos valores mensais de estornos de créditos de ICMS proporcionais à utilização do produto “Euro Safe Plus” informados pela Autuada, sendo tais valores reproduzidos na coluna “Estorno de Crédito Já Efetivado” do documento “Demonstrativo de Cálculo do Crédito de ICMS a Estornar”, acostado no Anexo 10.

Nesse mesmo Anexo, consta demonstrado que tais valores foram deduzidos dos créditos de ICMS mensais apropriados pelas aquisições de “Euro Safe Plus” relacionadas no Anexo 4, de forma que o resultado dessa equação representa o valor de crédito de ICMS relativo às aquisições desse insumo que deixaram de ser estornados pela Autuada.

Por oportuno, cumpre salientar que idêntica irregularidade fiscal relativa a aquisições interestaduais de “Euro Safe Plus”, ocorridas até 06/2018, motivou a lavratura dos Autos de Infração nº 01.000278104-43 e 01.001058759-94, os quais foram julgados procedentes pelo Conselho de Contribuintes/MG através dos Acórdãos nº 21.487/17/2ª e 24.284/22/3ª, sendo que a primeira das autuações já foi quitada pelo contribuinte.

Por fim, sobre essa irregularidade fiscal aplicou-se a penalidade isolada prevista no art. 55, inciso XIII, alínea “a” da Lei nº 6.763/75 c/c § 2º, inciso II do mesmo artigo, cujo demonstrativo de cálculo encontra-se no Anexo 11:

(...)

Por sua vez, em virtude do recolhimento a menor do imposto, aplicou-se a penalidade prevista no art. 56, inciso II, da mesma Lei nº 6.763/75:

(...)

Abordando especificamente o mérito, a Impugnante se contrapõe ao lançamento, alegando, em apertada síntese, que o produto “Euro Safe Plus” não pode ser considerado um óleo lubrificante do item 2710.19.3, como de forma que sua venda interestadual não se ampara no benefício da não-incidência de ICMS previsto no art. 155, § 2º, X, alínea “b” da CF/88, estando correto o creditamento do ICMS por ela efetuado. Junta aos autos documentação (que foi devidamente analisada pela Fiscalização e será adiante abordada) que entende corroborar sua tese de defesa.

Sem razão à Impugnante, conforme se passa a discorrer, adotando os fundamentos constantes do referido Acórdão nº 24.284/22/3ª e da bem fundamentada manifestação fiscal.

A Autuada sustenta que a exigência fiscal se baseia em pesquisas genéricas feitas pela internet sobre a classificação do produto e em uma declaração prestada por 24.669/24/1ª

um setor do fabricante do produto (Petrobras) que, segundo alega, sequer é o responsável pela classificação físico-química dos produtos, na qual teria declarado que o “Euro Safe Plus” seria um óleo lubrificante derivado de petróleo.

A seu ver, o Fisco ignora que a própria fabricante já retificou tal informação, mediante documento que anexa aos autos, no qual esclarece que o “Euro Safe Plus” é um produto intermediário na produção do lubrificante básico “Bright Stock”, conforme consta no documento denominado “Relatório Técnico nº 2/2016/SBQ/CPT – DF” e também demonstrado no PTA nº 01.001058759-94, que trata da mesma matéria e está sendo discutido judicialmente.

Quanto às falas da Impugnante referentes às pesquisas na internet, destaca a Fiscalização que analisando os documentos retirados da internet e anexados por ela aos autos (págs. 839/913, 932/1118 e 1222/1232) nos quais procura sustentar a maioria de seus argumentos, verifica-se que estes são os mesmos acostados pelo Fisco às págs. 23/33, 42/50 e 59/69.

Em relação à declaração da Petrobras citada pela Defesa, trata-se da resposta à Intimação DF/Betim MGP nº 01/2013 (págs. 20/21) e o suposto documento retificador foi acostado pela Defesa às págs. 929/930.

No tocante à tese defensoria de ilegitimidade do setor da Petrobras, fornecedora do “Euro Safe Plus”, que respondeu a referida intimação, vale destacar que tal alegação não tem o condão de macular o lançamento em exame, pois se trata de um argumento baseado meramente em suposição, tendo em vista que a Defesa não trouxe aos autos quaisquer provas de que o referido setor não teria a devida competência para responder à intimação fiscal e nem mesmo que este não ouviu previamente os funcionários habilitados especialistas na matéria, o que seria impensável para uma empresa do porte e da estrutura organizacional daquela empresa, como asseverado pela Fiscalização.

Ademais, cumpre também registrar que, ao contrário do que afirma a Autuada, não houve alteração do entendimento constante nas informações prestadas pela Petrobras por ocasião da resposta à citada Intimação DF/Betim MGP nº 01/2013 (págs. 20/21).

Como se verifica, comparando essa resposta com o suposto documento retificador acostado pela Defesa às págs. 929/930, verifica-se que em ambos os documentos consta informação de que o “Euro Safe Plus” é aplicado principalmente como óleos extensores (plastificantes) para borrachas SBR e graxas.

Além disso, verifica-se que ao reproduzir parte da resposta ao item 2 do documento de págs. 929/930 no sentido que o “Euro Safe Plus” seria um produto intermediário na produção do lubrificante básico Bright Stock, a Impugnante deixou de reproduzir a continuidade da resposta, onde a Petrobras afirma que tal produto possui cerca de 35% de frações de lubrificantes.

Frise-se também que na resposta à Intimação DF/Betim MGP nº 01/2013 (págs. 20/21) a Petrobras afirma que o produto denominado “Euro Safe Plus” é um lubrificante derivado de petróleo, ao passo que no documento de págs. 929/930 consta informação de que o referido produto não é “combustível derivado de petróleo”. Essa

última afirmação da Petrobras, fornecedora do produto autuado, em nada contradiz a assertiva de que ele seria um lubrificante, pois, de fato, combustíveis e lubrificantes são classes distintas de produtos, não obstante ambos serem derivados de petróleo.

Dessa forma, resta claro que a resposta da Petrobras, fabricante e fornecedora do produto “Euro Safe Plus”, à intimação do Fisco (págs. 20/21), é objetiva e não deixa dúvidas de que este é um lubrificante derivado de petróleo. Tal resposta, como não poderia deixar de ser, guarda absoluta consonância com a FISPQ (Ficha de Informações de Segurança de Produtos Químicos) desse produto, datada de 26/03/19 e cuja cópia foi anexada pelo Fisco às págs. 23/33 e pela Defesa às págs. 1.222/1.232.

A seguir, no intuito de comprovar que o “Euro Safe Plus” não é um lubrificante derivado do petróleo, mas apenas um dos inúmeros produtos obtidos a partir do processo de refino do petróleo, a Impugnante descreve o processo de obtenção do produto discriminado no “Manual de Óleos Básicos Lubrificantes da Petrobras” e no “Curso de Formação – Processos de Refino da Petrobras” que anexa às págs. 829/913.

A primeira fonte citada apenas corrobora o feito fiscal, haja vista que à págs. 833, traz claramente que os óleos básicos minerais são derivados de petróleo produzidos também a partir de óleos desasfaltados. Confira-se:

A Petrobras produz os óleos básicos minerais que são os derivados de petróleo constituídos de uma mistura complexa de hidrocarbonetos parafínicos e naftênicos, com menor teor de hidrocarbonetos aromáticos, contendo 15 ou mais átomos de carbono, **produzidos a partir** de gasóleos da destilação a vácuo **ou de óleos desasfaltados**. (Grifou-se)

Já a segunda das fontes citadas, como já dito, é a mesma anexada parcialmente pelo Fisco às págs. 42/50, a qual encontra-se, disponível em http://www.ifba.edu.br/professores/iarasantos/ENG%20504%20_%20Processos%20Qu%C3%ADMICOS/literaturas/Apostilas%20Petrobr%C3%A1s/processosderefino.pdf.

Em tal documento, precisamente à fl. 47, encontram-se os seguintes esclarecimentos:

Desasfaltação a propano

Este processo tem por objetivo extrair, por ação de um solvente (propano líquido em alta pressão), um gasóleo, que seria impossível obter por meio da destilação.

Como subproduto de extração, obtém-se o resíduo asfáltico, que, conforme o tipo de resíduo de vácuo processado e a severidade operacional, pode ser enquadrado como asfalto ou como óleo combustível ultraviscoso.

O óleo desasfaltado, principal produto do processo, pode ter dois destinos, de acordo com o objetivo do

esquema de refino. Caso este seja a obtenção de combustíveis, o óleo desasfaltado deverá incorporar-se ao gasóleo pesado (GOP) e ambos seguirão para a unidade de craqueamento catalítico, para sua conversão em nafta e GLP.

Se o objetivo for a produção de lubrificantes, então o óleo desasfaltado irá gerar, em função de sua viscosidade, o óleo básico Brightstock ou o óleo de cilindro. Em ambos os casos, estes lubrificantes inacabados irão passar por outros processos para melhoria de qualidade. (Grifou-se)

Além dessas fontes tem-se também em MOURA, Marcella Baratta Ribeiro, Desasfaltação de resíduo de vácuo oriundo de petróleo pesado utilizando blendas de solventes. Monografia para obtenção de Bacharelado em Engenharia Química pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, RJ, 2008, com apoio financeiro da Agência Nacional do Petróleo – ANP e da Financiadora de Estudos e Projetos – FINEP – por meio do Programa de Recursos Humanos da ANP para o Setor de Petróleo e Gás – PRHANP/MCT, disponível em www.eq.ufrj.br/prh13/download/?prh13-projeto-final-ecapa.pdf e cuja cópia parcial segue às págs. 17/24, da qual pode-se extrair:

CAPÍTULO IV TECNOLOGIAS PARA O PROCESSO DE DESASFALTAÇÃO A SOLVENTE IV.1 APRESENTAÇÃO DA TÉCNICA

A destilação a vácuo é um eficiente meio de se separar frações de acordo com a sua volatilidade. No entanto, a separação de determinadas frações no seu ponto de ebulição pode exigir temperaturas acima de 11 570°C, onde reações de craqueamento ocorrem de forma rápida tornando a destilação impraticável.

A desasfaltação a solvente (DAS) fornece uma extensão da destilação a vácuo.

Ela permite uma recuperação maior do óleo pesado a temperaturas relativamente baixas sem que haja reações de craqueamento ou mesmo degradação desses hidrocarbonetos pesados.

A desasfaltação a solvente separa os hidrocarbonetos de acordo com a sua diferença de solubilidade enquanto que a destilação promove a separação pela diferença de volatilidade.

O objetivo da DAS é extrair as parafinas de baixa massa molar de forma que as espécies de maior massa molar como compostos aromáticos, por exemplo, permaneçam em fase sólida.

Como a desasfaltação se dá a temperaturas relativamente baixas os custos energéticos associados a este processo comparativamente ao de coqueamento

retardado são menores além de não se verificarem com frequência problemas de corrosão nos equipamentos.

Após a separação e a evaporação do solvente, tem-se o chamado óleo desasfaltado (DAO), que pode ser usado como corrente de alimentação da unidade de Craqueamento Catalítico Fluido (FCC), de Hidrocraqueamento, **de Hidrodessulfurização direcionado para a produção de óleos lubrificantes** ou mesmo para algum produto especialmente desejado (SIAUW, 1997; MEYERS, 1996). É importante que esta fração esteja com uma menor quantidade de contaminantes possível de forma a não provocar envenenamento dos catalisadores nas unidades a que forem direcionadas.

Algumas vezes será necessário submetê-las inicialmente a processos de hidrodessulfurização. (Grifou-se)

O processo ocorre em um extrator no qual o óleo a ser desasfaltado entra em contato com o solvente para promover a precipitação das frações asfálticas. Os solventes utilizados neste tipo de processo são normalmente gases liquefeitos de hidrocarbonetos, tais como propano e butano.

A Figura IV.1 esquematiza as principais operações no processo de refino. (...) IV.2 DESASFALTAÇÃO NA PRODUÇÃO DE LUBRIFICANTES 12

A produção de lubrificantes representa cerca de 2% dos produtos manufaturados de óleo cru. As especificações exigidas pelos lubrificantes requerem elaboradas técnicas de produção, passando por várias operações entre a matéria-prima e o produto final. As duas primeiras operações a serem realizadas são respectivamente, a destilação atmosférica e a destilação a vácuo.

O resíduo de vácuo é submetido a desasfaltação, obtendo-se a partir dele um óleo viscoso, livre de asfaltenos, que é submetido a um processo de desaromatização para a retirada de moléculas aromáticas que prejudicam as propriedades dos óleos lubrificantes. (...)

Na desasfaltação a propano, frações lubrificantes de alta viscosidade e de elevado valor comercial contidas no resíduo de vácuo são extraídas a partir do propano líquido a alta pressão. (Grifou-se)

Prosseguindo, a Autuada procura fazer um paralelo com o produto “Fluibrax Euro 40”, para afirmar que, apesar de ele também ser um derivado de petróleo decorrente do processo de refino, não pode ser considerado um óleo

lubrificante. Tal comparação apenas reforça o entendimento fiscal ora externado, uma vez que esse produto é um extrato aromático, cuja FISPQ ((Ficha de Informações de Segurança de Produtos Químicos), anexada pela Defesa às págs. 917/927, embora informe na sua Seção 3 se tratar de uma substância de petróleo, informa na Seção 1 que o seu uso recomendado é a formulação de borracha e plástico e não o uso como lubrificante, como ocorre com a FISPQ do “Euro Safe Plus” (págs. 23/33).

A seguir, a Impugnante destaca que a Resolução ANP nº 804/2019, que dispõe sobre os critérios para obtenção do registro de graxas e óleos lubrificantes a serem comercializados no território nacional, estabelece no seu art. 4º as definições atuais acerca da matéria em apreço, na qual se observa que o óleo desasfaltado não se enquadra no conceito de óleo lubrificante, por não ser um produto acabado e tampouco pode ser considerado um óleo básico, por não possuir as propriedades químicas descritas nas alíneas “a” a “e” do citado artigo.

Para comprovar esse entendimento, junta aos autos relatório de pesquisa de óleos lubrificantes da Vibra Energia S.A, no qual se observa que o produto “Euro Safe Plus” não consta dentre os 285 (duzentos e oitenta e cinco) registros de óleos lubrificantes de 2008 até a presente data.

Anexa também o Relatório CPT – 01/2023, emitido pela ANP e que trata do panorama dos óleos básicos nacionais, no qual consta que atualmente, no Brasil, são produzidos apenas básicos dos grupos I e II, além dos naftênicos, sendo que a Petrobras produz apenas os óleos básicos do grupo I e os naftênicos.

Frisa a Impugnante que tal relatório faz referência à Resolução ANP nº 911 de 2022, que estabelece as regras para comercialização de óleos básicos no território nacional, incluindo as especificações contidas em duas tabelas presentes em seu anexo e também dispõe em seu art. 8º, a respeito da proibição da comercialização de óleos básicos que não se enquadrem nas especificações estabelecidas no Anexo da referida resolução.

Como resultado, o Relatório apresentou o compilado de todos os óleos básicos produzidos, de onde se observa que únicos óleos básicos produzidos pela Petrobras são: Spindle 60, Spindle 70, Spindle 70/75, Neutro Leve 150, Neutro Médio 300, Neutro Pesado 500, Bright Stock 150, Cilindro 200, NH 10, NH 20, NH 140 e NH 400.

Quanto a essas alegações, antes de mais nada, deve-se registrar que em momento algum o Fisco afirmou que o produto ““Euro Safe Plus”” era um lubrificante acabado.

Conforme se verifica no relatório da autuação (pág. 01) e no Relatório Fiscal (pág. 11), a afirmação fiscal é de que o produto ““Euro Safe Plus”” é um óleo lubrificante derivado de petróleo destinado à industrialização pelo contribuinte autuado, ou seja, não são produtos prontos para uma aplicação específica sob a forma de graxa ou óleo.

Quanto à Resolução ANP nº 804/2019, tem-se que em seu art. 4º, inciso IX, que os óleos básicos devem ser classificados em cinco grupos. Confira-se:

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Art. 4º - Para fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições: (...)

IX - óleo básico: constituinte dos lubrificantes, devendo ser classificado em um dos cinco grupos seguintes:

a) grupo I: teor de saturados menor que 90% (m/m), teor de enxofre maior que 0,03% (m/m) e índice de viscosidade maior ou igual a 80 e menor que 120;

b) grupo II: teor de saturados maior ou igual a 90% (m/m), teor de enxofre menor ou igual a 0,03% (m/m) e índice de viscosidade maior ou igual a 80 e menor que 120;

c) grupo III: teor de saturados maior ou igual a 90% (m/m), teor de enxofre menor ou igual a 0,03% (m/m) e índice de viscosidade maior ou igual a 120;

d) grupo IV: todas as polialfaolefinas; e

e) grupo V: óleos naftênicos, óleos minerais brancos, ésteres sintéticos, polibutenos, naftalenos alquilados (AN), óleos vegetais, poliglicóis e demais básicos sintéticos;

Já a Resolução ANP nº 911/2022, também citada, ao tratar dos grupos de óleos básicos, traz em seu art. 2º, incisos II a V, as seguintes definições:

Art. 2º Para fins desta Resolução, ficam estabelecidas as seguintes definições: (...)

II - grupo I: óleo básico com teor de saturados menor que 90% (m/m), teor de enxofre maior que 0,03% (m/m) e índice de viscosidade maior ou igual a 80 e menor que 120;

III - grupo II: óleo básico com teor de saturados maior ou igual a 90% (m/m), teor de enxofre menor ou igual a 0,03% e índice de viscosidade maior ou igual a 80 e menor que 120;

IV - grupo III: óleo básico com teor de saturados maior ou igual a 90% (m/m), teor de enxofre menor ou igual a 0,03% (m/m) e índice de viscosidade maior ou igual a 120; e

V - naftênico: óleo básico em que o petróleo ou a mistura de petróleos que lhe deu origem seja classificado(a) como naftênico ou intermediário segundo o método UOP 375, ou seja, que apresente KUOP maior que 10 e menor que 12,5.

Por sua vez a Resolução ANP nº 16/2009, vigente em parte do período autuado, estabelecia que o óleo extensor é considerado óleo básico. Confira-se:

Do Produto

Art. 5º Os óleos lubrificantes básicos de origem nacional ou importado, considerados nesta Resolução, deverão ser classificados em 6 grupos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

de acordo com os parâmetros físico-químicos determinados a seguir:

i) Grupo I: teor de saturados menor do que 90%, teor de enxofre maior do que 0,03% e índice de viscosidade entre 80 e 120;

ii) Grupo II: teor de saturados maior do que 90%, teor de enxofre menor do que 0,03% e índice de viscosidade entre 80 e 120;

iii) Grupo III: teor de saturados maior do que 90%, teor de enxofre menor do que 0,03% e índice de viscosidade maior do que 120;

iv) Grupo IV: todas as polialfaolefinas; v) Grupo V: óleos naftênicos, óleos minerais brancos, ésteres, óleos vegetais e poliglicóis; e 15

vi) Grupo VI: polinternalolefinas.

Parágrafo único. Para os fins desta Resolução o óleo isolante elétrico e o **óleo extensor serão considerados óleos básicos.** (Grifou-se)

Na resposta da Petrobras ao questionamento nº 1 da Intimação DF/Betim MGP nº 01/2013 (pág. 20/21), o referido fabricante e fornecedor do “Euro Safe Plus”, afirma que este é um óleo extensor para borrachas e base para produção de graxas.

Tal afirmação encontra-se de acordo com o folheto técnico anexado à pág. 35 e disponível em <https://brseguro.br-petrobras.com.br/wcm/connect/6d202f85-ac40-4080-b7f0-d00d74c21810/Especificaca%C3%A7%C3%A3o+T%C3%A9cnica+-+Fluibrax+EURO+SAFE+PLUS.pdf?MOD=AJPERES&CVID=niqx0ZX&CVID=niqx0ZX> no qual a Petrobras faz constar que o produto “Euro Safe Plus” ao ser aplicado como óleo extensor permite lubrificação intermolecular e na indústria de graxas é utilizado como óleo base para a produção de graxas.

Essas informações também constam no Manual de Especificação do Produto, acostado pela Defesa às págs. 1.186/1.187.

Ao pesquisar o glossário da ANP, disponível em <https://www.gov.br/anp/ptbr/aceso-a-informacao/glossario>, encontra-se a seguinte definição de óleo extensor:

Óleo Extensor Óleo com características **similares** as dos óleos lubrificantes básicos parafínicos e naftênicos, cuja aplicação é diferente do óleo lubrificante acabado. (Grifou-se)

Segundo o Dicionário Online de Português, disponível em <https://www.dicio.com.br/similar>, o adjetivo “Similar” define o que possui o mesmo teor, que se assemelham ou se equivalem. Confira: Significado de Similar adjetivo Que possui o mesmo teor; que se assemelham ou se equivalem;

Logo, vê-se claramente que o “Euro Safe Plus” se equivale aos óleos lubrificantes básicos parafínicos e naftênicos, para efeito das Resoluções ANP

804/2019 e 911/2022 e, dessa forma, se sujeita ao mesmo tratamento tributário imposto a esses óleos básicos.

Tal constatação torna equivocadas as conclusões da Defesa retiradas do Relatório CPT – 01/2023, presente às págs. 1.126/1.147.

A confirmar essa constatação, pode-se citar a apresentação denominada “Visão da Petrobras sobre o Mercado Nacional de Óleos Lubrificantes Básicos”, ministrada pela Gerência de Comércio de Lubrificantes e Parafinas, disponível em PETROBRÁS -MERCADO ÓLEOS BÁSICOS-BERNARDO NORONHA LEMOS (simepetro.com.br), e, e cuja cópia parcial segue às págs. 36/41, no qual a Petrobras aborda o “Euro Safe Plus” como um óleo lubrificante básico.

Igualmente no documento denominado “Óleos Básicos Lubrificantes: tecnologia que nos move”, disponível em <https://petrobras.com.br/quem-somos/oleo-basico-lubrificante>, a Petrobras inclui o “Euro Safe Plus” dentre os óleos lubrificantes básicos.

Já a ausência do “Euro Safe Plus” no relatório de pesquisa de óleos lubrificantes da Vibra Energia S.A. anexado pela Impugnante às págs. 1.120/1.124 justifica-se pelo fato desse relatório só trazer óleos lubrificantes acabados, o que, como já dito não é o caso do produto em questão.

Tal constatação se comprova mediante acesso ao link desse relatório que se encontra disponível em <https://www.gov.br/anp/pt-br/assuntos/qualidade-deprodutos/registro-de-produtos>, no qual consta expressamente que na ferramenta “Pesquisa de Registro de Produtos” constam todos os registros de óleos lubrificantes e graxas lubrificantes.

Note-se que a referida descrição da ferramenta não menciona “óleos lubrificantes básicos”, mas apenas “óleos lubrificantes”.

Prova disso é que na relação gerada por essa ferramenta não consta nenhum dos óleos comercializados pela Petrobras que a Autuada reconhece ser um óleo lubrificante básico e cujas FISPQ anexa às págs. 1.234/1.333, como, por exemplo, o “Óleo Básico Bright Stock”, que ela afirma ser completamente distinto do “Euro Safe Plus”.

Tal afirmação é óbvia e pode ser constatada mediante comparação entre os Manuais de Especificação dos dois produtos constantes às págs. 1.186/1.187 e 1.189/1.192, bem como das suas FISPQ que se encontram às págs. 23/33 e 1.234/1.243.

Contudo, dessa comparação se verá que ambos são substâncias derivadas de petróleo com propriedades lubrificantes comuns, o que, inclusive, levou o fabricante a atribuir ao “Euro Safe Plus” o sinônimo de “Desasfaltado bright stock”, conforme se observa na sua FISPQ, especificamente às págs. 1.223.

Em relação a essa FISPQ do “Euro Safe Plus”, cumpre também destacar que em sua Seção 1 (pág. 23) consta claramente que o uso recomendado para esse produto é a sua utilização como lubrificante e na Seção 3 (pág. 24), consta de forma expressa e destacada “ESTE PRODUTO É UMA SUBSTÂNCIA DE PETRÓLEO”.

No intuito de desqualificar a informação relativa ao uso recomendado desse produto, a Impugnante, baseando-se na NBR 14725-4, cuja cópia anexa às págs. 1.194/1.220, alega que essa informação não seria obrigatória e que apenas as informações da Seção 3 da FISPQ deveriam ser consideradas para sua classificação, assim como ocorre com os lubrificantes básicos cujas FISPQ anexa às págs. 1.234/1.333.

Todavia, o fato de a informação do uso recomendado do produto não ser obrigatória na FISPQ não significa que ela é incorreta.

Ademais, a sua informação reforça ainda mais a sua relevância, pois, mesmo desobrigada de informar esse dado, a Petrobras julgou importante realçá-la, logo na primeira Seção da FISPQ, embora a referida NBR 14725-4 orientasse que o uso recomendado do produto fosse informado na Seção 16, última da FISPQ e destinada a “Outras Informações”, conforme se observa na instrução de preenchimento dessa Seção constante às págs. 1.213.

Além disso, na mesma NBR 14725-4, precisamente às págs. 1.201 dos autos, consta expressamente que “Para a elaboração da FISPQ são exigidos conhecimentos técnicos específicos do produto em relação aos requisitos desta parte da ABNT NBR 14725.”.

Logo, a informação constante na Seção 1 de que o produto “Euro Safe Plus” tem o uso recomendado como lubrificante não pode ser, em hipótese alguma, desconsiderada, pois tal informação não estaria lá por mero acaso, como quer fazer crer a Impugnante.

Dando continuidade à abordagem da FISPQ do “Euro Safe Plus”, a Defesa alega que o número do registro desse produto no Chemical Abstract Service (CAS) identifica óleos residuais desasfaltados a solvente, sendo, pois, diferente do código CAS atribuído aos óleos lubrificantes básicos que exemplifica na impugnação, o que, a seu ver, comprovaria que esse produto não é um óleo lubrificante.

Tal entendimento não merece prosperar. Como já dito, a composição química do “Euro Safe Plus” é mesmo diferente da composição química dos produtos cujas FISPQ seguem às págs. 1.234/1.333 e, por óbvio, as suas identificações no CAS seriam também distintas.

Registre-se ainda que a identificação apontada pela Impugnante já consta do nome técnico do “Euro Safe Plus” registrado na Seção 3 de sua FISPQ (pág. 24). Todavia, essa diferenciação de registro no CAS, por tudo que já foi aqui exposto, não se presta a descaracterizar o “Euro Safe Plus” como uma substância derivada de petróleo possuidora de propriedades lubrificantes similares aos referidos óleos lubrificantes básicos.

Quanto ao laudo técnico elaborado pela UFMG e acostado pela Defesa às págs. 1.339/1.355, cumpre realçar, antes de mais nada, que este já foi apreciado por este órgão julgador ocasião do julgamento dos citados Autos de Infração nºs 01.000278104-43 e 01.001058759- 94 que culminaram nos Acórdãos nºs 21.487/17/2^a, 24.284/22/3^a e 5.633/22/CE.

Dessa forma, em relação a esse tema, adota-se os mesmos fundamentos contidos nas referidas decisões.

No referido laudo técnico a Autuada solicitou que a UFMG realizasse a comparação do “Euro Safe Plus” com outros óleos básicos (óleo leve básico – referência 1; óleo básico Bright Stock – referência 2 e “Euro Safe Plus” – referência 3) e o enquadrasse ou não como óleo lubrificante, tendo como referência normativa a Resolução ANP nº 22 de 11/04/14.

Nesse ponto, cumpre destacar que a citada Resolução foi revogada pela Resolução ANP nº 804, de 20/12/19, todavia a análise do Laudo Técnico considerará o conteúdo da Resolução ANP nº 22/2014, tendo em vista ter sido ela a base para a sua elaboração.

Nesse laudo, precisamente às págs. 1.344, foram estabelecidos os objetivos da análise técnica:

Objetivos: Apresentar as similaridades e/ou diferenças entre a amostra problema (Euro Safe) com as amostras referência 1 e 2, que são óleos básicos.

Classificar ou não amostra problema (Euro Safe) entre os grupos I, II e III, definidos como óleos básicos nas formulações de lubrificantes, conforme Resolução ANP nº 22/14.

Mostrar se a amostra problema pode ou não ser utilizada como óleo básico.

A Resolução ANP nº 22 de 11/04/14 estabelecia:

RESOLUÇÃO ANP Nº 22, DE 11.4.2014 - DOU 14.4.2014

A DIRETORA-GERAL da AGÊNCIA NACIONAL DO PETRÓLEO, GÁS NATURAL E BIOCOMBUSTÍVEIS - ANP, no uso das atribuições legais, tendo em vista as disposições da Lei nº 9.478, de 06 de agosto de 1997, e suas alterações, e com base na Reunião de Diretoria nº 280, de 03 de abril de 2014;

Considerando que compete à ANP implementar a política nacional do petróleo, gás natural e biocombustíveis, com ênfase na garantia do suprimento de derivados de petróleo, gás natural e seus derivados, e de biocombustíveis, em todo o território nacional, e na proteção dos interesses dos consumidores quanto a preço, qualidade e oferta de produtos;

Considerando a importância do registro de produtos lubrificantes na ANP para a avaliação da qualidade, uma vez que cada lubrificante tem especificação própria, conforme a aplicação a que se destina;

Considerando a necessidade de estabelecer as responsabilidades dos agentes de mercado envolvidos na terceirização, produção, importação e **na comercialização de graxas e óleos**

lubrificantes veiculares e industriais e de aditivos em frascos;

Considerando a necessidade de se regular o mercado de lubrificantes, promovendo no país a permanência de tecnologias adequadas ao consumidor brasileiro;

Considerando a importância de se gerenciar as informações de registro de produtos conforme estabelece a Lei nº 12.527, de 18 de novembro de 2011; e

Considerando os direitos e obrigações dos agentes econômicos relativos à propriedade industrial conforme estabelece a Lei nº 9.279, de 14 de maio de 1996, Resolve:

Seção I Das Disposições Preliminares

Art. 1º Esta Resolução tem por objetivo estabelecer os critérios de obtenção do registro de graxas e óleos lubrificantes destinados ao uso veicular e industrial e aditivos em frasco para óleos lubrificantes de motores automotivos, bem como as responsabilidades e obrigações dos detentores de registro, produtores e importadores.

§ 1º A produção e a importação de lubrificantes acabados estão condicionadas à autorização junto à ANP para o exercício das atividades de produtor e importador conforme legislação vigente.

§ 2º Quaisquer aditivos em frasco para utilização no cârter de motores automotivos deverão ser registrados na ANP.

§ 3º Para fins desta Resolução, ficam isentos de registro os produtos cujas aplicações se limitem tão somente às definidas no Anexo IX.

§ 4º A isenção de registro para determinado lubrificante não isenta o seu produtor e/ou importador da autorização da ANP para o exercício da atividade, conforme legislação vigente.

Art. 2º Para fins desta Resolução ficam estabelecidas as seguintes definições:

I - aditivo em frasco para óleo lubrificante: produto destinado ao consumidor final a ser adicionado diretamente ao equipamento com lubrificante ou ao lubrificante com a finalidade de melhorar o desempenho;

II - biodegradação final: degradação obtida quando a substância em teste é totalmente utilizada por microorganismos resultando na produção de dióxido de carbono, água, compostos inorgânicos e novos constituintes celulares microbianos (biomassa e/ou secreção);

III - detentor de registro: pessoa jurídica, vinculada ao registro de produto, sendo o

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

responsável legal por todas as atualizações e alterações cadastrais da empresa e do registro perante a ANP;

IV - importador de aditivo em frasco para óleo lubrificante: pessoa jurídica que importa o aditivo em frasco para óleo lubrificante;

V - importador de lubrificante: pessoa jurídica autorizada pela ANP para o exercício da atividade de importação de lubrificante, conforme legislação vigente;

VI - lubrificante: produto acabado, pronto para sua aplicação específica, sob a forma de graxa ou óleo, formulado a partir de óleo básico ou de mistura de óleos básicos, podendo ou não conter aditivos, dependendo de sua aplicação;

VII - lubrificante biodegradável: produto que, submetido aos testes citados no anexo III item 21 e anexo IV item 9, sofre a biodegradação final maior ou igual a 60% em até 28 dias;

VIII - lubrificante industrial: produto indicado para uso em máquinas, equipamentos e peças em geral a exceção do uso veicular;

IX - lubrificante mineral: para fins de registro e rotulagem, produto majoritariamente composto por óleos básicos minerais, podendo conter óleos básicos sintéticos em teor inferior a 10% em massa;

X - lubrificante semissintético: para fins de registro e rotulagem, produto que possui os óleos básicos mineral e sintético em sua formulação, com teor em massa igual ou superior a 10% de óleo básico sintético;

XI - lubrificante sintético: para fins de registro e rotulagem, produto que não possui em sua composição outro óleo básico além dos óleos básicos sintéticos;

XII - lubrificante veicular: produto indicado para uso em veículos automotivos, ferroviários, marítimos, náuticos, aeronáuticos, agrícolas, da construção civil, mineração, entre outros;

XIII - óleo básico: constituinte dos lubrificantes, devendo ser classificado em um dos seis grupos:

i) grupo I: teor de saturados menor do que 90%, teor de enxofre maior do que 0,03% e índice de viscosidade entre 80 e 120;

ii) grupo II: teor de saturados maior do que 90%, teor de enxofre menor do que 0,03% e índice de viscosidade entre 80 e 120;

iii) grupo III: teor de saturados maior do que 90%, teor de enxofre menor do que 0,03% e índice de viscosidade maior ou igual a 120;

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

iv) grupo IV: todas as polialfaolefinas;

v) grupo V: **óleos naftênicos**, óleos minerais brancos, ésteres sintéticos, polibutenos, naftalenos alquilados (AN), óleos vegetais, poliglicóis; vi) grupo VI: poliolefinas internas.

XIV - óleos básicos minerais: para fins de registro e rotulagem, óleos básicos que se enquadram nos grupos I, II e óleos naftênicos e minerais brancos;

XV - óleos básicos sintéticos: para fins de registro e rotulagem, óleos básicos que se enquadram nos grupos III, IV, VI, ésteres sintéticos, poliglicóis, polibutenos e naftalenos alquilados; (...)

ANEXO IX Lista de Produtos Isentos de Registro

São isentos de registro os produtos que sejam destinados tão somente a:

(...) **óleos insumos da indústria química;**

(...) **óleos lubrificantes básicos;** (...) (grifou-se)

Contudo, as conclusões trazidas no laudo técnico elaborado pela UFMG não afastam as exigências em exame, porque conforme se depreende do art. 1º, §1º, da Resolução ANP nº 22 de 11/04/14, utilizada como referência normativa na análise proferida pela UFMG, referida resolução aplica-se para fins de registro de produtos acabados destinados para uso veicular e industrial.

E a própria Defesa reconhece a não aplicabilidade da referida resolução ao produto autuado ao sustentar que o produto ““Euro Safe Plus”” não é óleo lubrificante acabado.

Assim, a conclusão contida do laudo da UFMG no sentido de que “não é aconselhável utilizar este produto como lubrificante”, não afasta a acusação fiscal em exame. Ademais, em várias passagens do referido laudo apresentado, verifica-se que a análise se centra em óleos lubrificantes automotivos, repita-se, produto não analisado nestes autos:

“A determinação da viscosidade cinemática em laboratórios de controle de qualidade **em óleos lubrificantes automotivos** consiste na medição do tempo em que um volume fixo de óleo leva para escoar, por gravidade, através de um tubo capilar de vidro calibrado a uma temperatura controlada”. (fls. 396)

“A avaliação do teor de enxofre é importante, pois os óleos lubrificantes devem suportar a pressão do trabalho dos motores e isto é uma característica do enxofre.” (fls. 397) (grifou-se)

Frisa-se, novamente, que neste laudo a Impugnante solicitou a análise de amostra do “Euro Safe Plus” comparando-o com amostras de óleos básicos dos grupos

I, II e III, do inciso XIII retro, estabelecidos na citada Resolução ANP nº 22 de 11/04/14, apresentados anteriormente.

Entretanto, o produto em questão, à época da vigência desta Resolução, era tratado no art. 5º, Manifestação Fiscal parágrafo único da Resolução ANP nº 16/09, já reproduzido. Comparando as duas resoluções têm-se que a Resolução ANP nº 16/09, apresentava os 6 grupos de lubrificantes compreendidos na Resolução nº 22/2014, e no parágrafo único do art. 5º acrescenta que os óleos extensores serão considerados óleos básicos.

Portanto, se uma resolução elaborada pela Agência Nacional de Petróleo destacava separadamente os óleos extensores, não é possível comparar alguns grupos de óleos básicos com o citado óleo extensor, como ocorreu no laudo apresentado pela Impugnante.

Assim, várias propriedades físico-químicas presentes nos grupos de óleos básicos não serão verificadas nos óleos extensores e vice-versa, pois, repita-se, são produtos distintos.

A título de exemplo, às págs. 1.350, ao avaliar a Viscosidade Cinemática e Índice de Viscosidade, a Douta profissional argumenta:

“A viscosidade cinemática foi realizada **apenas na amostra problema (“Euro Safe Plus”) para verificar se esta se encontrava dentro das especificações** ou não da **Resolução ANP nº 22/2014**.”

Foram encontrados os seguintes valores de viscosidade cinemática para amostra analisada ““Euro Safe Plus”” (laudo UFMG):

“Viscosidade a 40°C = 5544mm²/s

Viscosidade a 100°C = 39,05 mm²/s (...)

O Índice de Viscosidade encontrado para esta amostra é bastante baixo e encontra-se fora do especificado para os grupos I, II e III da Resolução nº 22 de 2014”. (Grifos acrescidos).

Registra-se que o produto autuado “Euro Safe Plus”, de acordo com a FISPQ (págs. 28), realmente apresenta viscosidade de 34,0 a 45,0 cST a 100°C, de acordo com o método ASTM –D 445, mas ele está definido como óleo lubrificante, fora dos 3 grupos de óleos básicos utilizados como parâmetro avaliados de acordo com a Resolução ANP nº 22/2014.

Portanto, o laudo da UFMG utiliza uma legislação que não atende as especificações do produto a ser avaliado.

Destaca-se ainda que no Relatório Técnico nº 2/2016/SBQ/CPT – DF Panorama dos óleos básicos no Brasil Projeto: Revisão das Portarias ANP Nº 129/99 e nº 130/99, disponível em <http://www.simepetro.com.br/wp-content/uploads/ANPRELATORIO-TECNICO-2-2016-SBQ-CPT-DF-PANORAMA-DOS-OLEOSBASICOS-NO-BRASIL.pdf>, e cuja cópia parcial segue às págs. 59/69,

consta que os óleos básicos dos Grupos II a VI não são especificados na legislação em vigor.

Reproduz-se trechos deste estudo, que muito esclarecem a discussão posta nos presentes autos:

Introdução

As Portarias ANP nº 129 e nº 130 de 1999 tratam, respectivamente, das especificações de óleos básicos de primeiro refino e de rerrefinados.

O mercado brasileiro de lubrificantes pode ser considerado relativamente dependente do mercado externo. Atualmente, aproximadamente 55% em volume dos lubrificantes comercializados no país têm óleo básico de origem nacional (1º refino e rerrefinados). O restante trata-se de óleos básicos importados (incluindo os presentes em lubrificantes acabados importados).

Nas últimas duas décadas o aumento das exigências ambientais para os motores veiculares refletiu severamente nos projetos dos motores, demandando um desempenho bastante elevado dos lubrificantes para esse tipo de aplicação.

Para atender essa demanda foram desenvolvidos novos pacotes de aditivos. **No entanto, para muitas aplicações automotivas os pacotes de aditivos não têm sido suficientes, sendo também necessárias formulações de produtos acabados com óleos básicos com maior teor de saturados, baixo teor de enxofre e propriedades viscométricas superiores às dos óleos básicos de grupo I. Vale destacar que os óleos básicos dos grupos II a VI não são especificados na legislação em vigor.**

(...)

Atualmente existe um descolamento entre a legislação vigente que trata dos óleos básicos no Brasil e a realidade desse mercado no país, sobretudo sob o aspecto da qualidade e variedade desses insumos.

(...)

Objetivo: Estudar o mercado brasileiro e os posicionamentos dos agentes afetados e propor especificações para os básicos sob os seguintes aspectos principais:

Avaliar a possibilidade de se unificar as especificações dos óleos básicos de primeiro refino e rerrefinados, uma vez que no restante do mundo

não há discriminação do produto quanto a origem; adotar especificação que eleve o padrão de qualidade do óleo básico rerrefinado brasileiro;

Incluir nas especificações os demais tipos de óleos básicos além daqueles do grupo I, que são os únicos atualmente abrangidos pelas Portarias ANP n° 129 e 130;

Avaliar a conveniência de se incluir ou retirar características na especificação dos produtos; Estudar uma forma de se abordar na legislação especificação dos básicos importados, uma vez que a legislação atual não leva em conta a grande variedade desses produtos no mercado.

(...)

3.2 Classificação dos Óleos Básicos

Devido à diversidade de rotas de processamento (solvente, hidrorrefino, sínteses químicas, etc), variedade de petróleos e matérias primas, o American Petroleum Institute, API, nos Estados Unidos, e a Association Technique de L'industrie Européenne des Lubrifiants, ATIEL, na Europa, adotaram um sistema de classificação único, no qual os parâmetros teor de enxofre, teor de saturados e índice de viscosidade são tomados como critério.

Essa classificação é apresentada na Tabela 1.

Tabela 1. Classificação ATIEL/API para óleos básicos (5).

Grupo I	Grupo II	Grupo III
Saturados < 90% Enxofre > 0,03% 80 ≤ IV <120	Saturados ≥ 90% Enxofre ≤ 0,03% 80 ≤ IV <120	Saturados ≥ 90% Enxofre ≤ 0,03% IV ≥120
Grupo IV	Grupo V	
Polialfaolefinas PAOs	Os demais (Naftênicos, ésteres, silicones, etc.)	

3.3 Óleos Básicos Minerais

Os óleos básicos minerais são constituídos de hidrocarbonetos parafínicos (alcanos) e **naftênicos** (cicloalcanos), com menor proporção de aromáticos, produzidos a partir de gasóleos da **destilação a vácuo ou de óleos desasfaltados**, originários de petróleos específicos. Esses óleos são classificados como parafínicos quando sua composição é majoritariamente de parafinas e, como naftênicos quando originários de petróleos naftênicos, tendo tipicamente relação entre carbonos parafínicos e naftênicos próxima de 1. há predominância de hidrocarbonetos naftênicos.

A Tabela 2 apresenta uma comparação entre as principais características dos óleos básicos parafínicos e naftênicos.



Figura 2. Esquema da destilação atmosférica e a vácuo (8).

A desasfaltação a propano consiste em separar o resíduo asfáltico do óleo pela solubilização deste último em propano. Enquanto o resíduo de vácuo entra pela parte superior da torre de extração, o propano é inserido em contracorrente pela inferior.

São geradas duas fases líquidas, uma contendo o óleo desasfaltado e solvente e outra contendo o resíduo asfáltico e uma quantidade menor de solvente. Os produtos dessa etapa são denominados bright stock e cilindro. O solvente é recuperado das duas fases, retornando ao processo. Um subproduto, o cimento asfáltico de petróleo - CAP, é obtido pela remoção do solvente contido no resíduo asfáltico. Um esquema da desasfaltação a propano é mostrado na Figura 3.

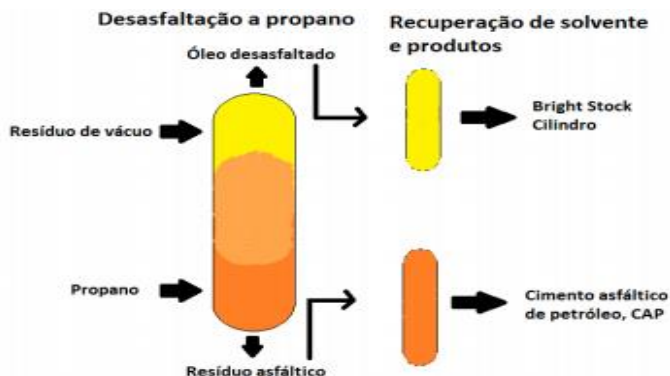


Figura 3. Esquema da desasfaltação a propano.

Após a destilação a vácuo e a desasfaltação a propano, ainda é necessário o ajuste do índice de viscosidade e do ponto de fluidez para que se possa atender às especificidades dos óleos lubrificantes acabados. Assim, com o objetivo de aumentar o IV são realizados os processos de desaromatização e de desparafinação, para remover as n-parafinas, caracterizadas por possuírem altos pontos de fluidez. Antes de se chegar ao óleo básico acabado é necessária ainda uma etapa de hidroacabamento para a redução de compostos com heteroátomos (enxofre e nitrogênio) e saturação de alguns compostos menos estáveis, contendo dupla ligação.

Alguns óleos de processamento são compostos do subproduto extrato aromático, e possuem índices de viscosidade inferiores a zero.

Já os óleos minerais acabados de base naftênica preponderante possuem índice de viscosidade entre 0 e 40.

Os óleos de base predominantemente parafínica têm, por sua vez, índice de viscosidade entre 80 e 120.

Dessa forma, o processo de desaromatização visa redução dos compostos aromáticos presentes no básico e conseqüentemente aumentar o seu IV.

Esse processo é similar ao da desasfaltação a propano: é utilizado um solvente capaz de dissolver os compostos aromáticos, formando duas fases. A primeira, pobre em solvente, contém o óleo desaromatizado que, após a retirada do solvente, é denominada refinado. A outra, outra rica em solvente, contém o extrato aromático. O solvente é recuperado e purificado para reutilização no processo. Além do óleo refinado, é gerado o extrato aromático, subproduto utilizado como óleo extensor para a indústria de borracha. O furfural é o solvente mais utilizado, mas também é comum a utilização de fenol (mais tóxico) e de n-metilpirrolidona (NMP), de maior custo (7). A Figura 4 mostra um esquema da desaromatização.

(...) (grifou-se)

Prosseguindo, ao abordar o fato do fabricante (Petrobras) ter atribuído ao produto “Euro Safe Plus”, a NCM 2710.19.99, correspondente a “outros óleos de petróleo ou de minerais betuminosos”, a Impugnante afirma que tal classificação fiscal é uma exigência legal da Receita Federal, onde não se encontrou qualquer solução de Consulta ou Acórdãos do CARF que questionasse classificações de mercadorias feita pela Petrobras, o que atesta a regularidade da classificação em questão.

Ressalta ainda que a Petrobras não é um fabricante qualquer, mas sim a maior empresa do Brasil que possui um complexo e detalhado processo de fabricação,

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

assim como um corpo técnico extremamente capacitado para realizar a classificação de suas mercadorias. E entende que caso o Fisco Estadual possuísse elementos suficientes para questionar a classificação fiscal do referido produto, poderia formular uma consulta à Receita Federal.

Entretanto, tais alegações não afasta a acusação fiscal, uma vez que a classificação na mencionada NCM, por si só, não garante a correção do destaque do ICMS nos documentos fiscais.

Frise-se ainda que a correta classificação dos produtos na codificação da NBM/SH, segundo os critérios estabelecidos na Tabela do IPI – TIPI, é de inteira responsabilidade do contribuinte e caso haja dúvida quanto ao correto enquadramento dos produtos, é facultado ao industrial recorrer à Receita Federal para dirimir dúvidas sobre as classificações e descrições, não sendo essa uma obrigação do Fisco Estadual, como sugere a Impugnante.

Ademais, salta aos olhos a incoerência da Impugnante ao exaltar a competência técnica da Petrobras para realizar a classificação de suas mercadorias, ao mesmo tempo em que questiona as informações que esse mesmo industrial fez constar na FISPQ do produto “Euro Safe Plus” e nos demais documentos colacionados aos autos.

A seguir, a Autuada afirma que a imunidade do Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI, destacada no campo “informações complementares” das Notas Fiscais objetos da autuação, abrange todos os derivados de petróleo, ao passo que a não-incidência do ICMS, atinge apenas o petróleo em estado bruto, lubrificante e combustíveis, líquidos ou gasosos, dele derivados.

Tal informação destacada nas notas fiscais se trata da imunidade do IPI – Imposto sobre Produtos Industrializados, nos termos do art. 155, § 3º, da CF/88, abaixo transcrito, que se refere, entre outros, a derivados de petróleo.

Art. 155 - (...)

§ 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.

Quanto a isso não há divergência, pois como reconhece a própria Defesa, o “Euro Safe Plus” é sim um produto derivado de petróleo, nos exatos termos estabelecidos no art. 6º, III, da Lei Federal nº 9.478/97, que conceitua derivados de petróleo como “produtos decorrentes da transformação do petróleo”:

Art. 6º. Para os fins desta Lei e de sua regulamentação, ficam estabelecidas as seguintes definições: (...)

III - Derivados de Petróleo: produtos decorrentes da transformação do petróleo;

Assim, diante de todo o exposto, não resta dúvida que o produto “Euro Safe Plus” consiste em um óleo derivado de petróleo com propriedades lubrificantes e

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

utilizado como base na formulação de óleos lubrificantes acabados e graxas, diferenciando-se dos demais óleos básicos apenas em relação à forma de seu processo de refino, no caso a desasfaltação à propano dos resíduos de vácuo.

Desse modo, estão presentes todas as condicionantes que garantem a imunidade tributária nas operações interestaduais do referido produto, uma vez que na qualidade de um óleo lubrificante derivado de petróleo, reza a Carta Magna que este produto não está sujeito à tributação pelo ICMS por ocasião de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde ocorrer o consumo:

Art. 155 - (...)

§ 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;

(...)

XII - cabe à lei complementar:

(...)

h) definir os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incidirá uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicará o disposto no inciso X, b;

(...)

§ 4º - Na hipótese do inciso XII, h, observar-se-á o seguinte:

I - nas operações com os lubrificantes e combustíveis derivados de petróleo, o imposto caberá ao Estado onde ocorrer o consumo;

Na mesma toada, como não poderia deixar de ser, caminhou a Lei Complementar nº 87/96:

Art. 3º - O imposto não incide sobre:

(...)

III - operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização;

Destarte, em razão dos dispositivos legais acima destacados, torna-se indevido o destaque de ICMS efetuado nas notas fiscais objeto da autuação.

É o que se extrai do comando do § 1º do art. 20 da mesma LC nº 87/96, reproduzido no art. 31, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e no art. 70, inciso I, da Parte Geral do RICMS/02, vigente à época dos fatos geradores, que assim prescrevem:

LC nº 87/96

Art. 20. (...)

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.

Lei nº 6.763/75

Art. 31 - Não implicará crédito para compensação com o imposto devido nas operações ou nas prestações subsequentes:

I - a operação ou a prestação beneficiada por isenção ou não-incidência do imposto, salvo previsão em contrário da legislação tributária;

RICMS/02

Art. 70 - Fica vedado o aproveitamento de imposto, a título de crédito, quando:

I - a operação que ensejar a entrada de mercadoria ou de bem ou a prestação que ensejar o recebimento de serviço estiverem beneficiadas por isenção ou não-incidência, ressalvadas as disposições em contrário previstas neste Regulamento;

Tais determinações derivam do disposto no art. 155, § 2º, inciso II, alínea “a”, da Constituição Federal que determina:

Art. 155 - (...)

§ 2º - O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte: (...)

II - a isenção ou não-incidência, salvo determinação em contrário da legislação:

a) não implicará crédito para compensação com o montante devido nas operações ou prestações seguintes;

Logo, sem razão a Impugnante, ao tentar sustentar, com base no art. 23 da LC nº 87/96 e no art. 30 da Lei nº 6.763/75, o seu direito ao aproveitamento do crédito de ICMS destacado nas notas fiscais autuadas, uma vez que, em observância exatamente ao princípio da não-cumulatividade, confere-se ao destinatário o direito ao crédito do imposto corretamente destacado na documentação fiscal pelo remetente de acordo com as normas prescritas na legislação de regência do tributo.

Se não foram observadas tais normas como no presente caso, em que ocorreram destaques indevidos do tributo nas notas fiscais, não há como se conferir legitimidade a esses créditos, mesmo porque, ao remetente, é dado o direito de pleitear junto ao Fisco do Estado do Rio de Janeiro a restituição do indébito em relação aos recolhimentos efetuados de forma incorreta, conforme tangencia a própria Defesa.

Ressalte-se ainda que a exigência fiscal do ICMS não recolhido em razão desse aproveitamento de crédito ilegítimo não carece de publicação de ato declaratório

de falsidade documental, conforme afirma a Autuada, uma vez que tal aproveitamento já é afastado por toda a legislação tributária acima reproduzida.

Ademais, não se discute nos presentes autos a veracidade da compra/venda para fins de apropriação de créditos de ICMS, sendo, portanto, estranha à matéria dos presentes autos o entendimento contido na Súmula nº 509 do STJ.

Registre-se ainda que o fato de o Fisco ter abatido no cálculo do ICMS exigível os estornos mensais de créditos promovidos pela Autuada, nos termos do art. 32, inciso I, da Lei nº 6.763/75 e proporcionalmente às aquisições de “Euro Safe Plus” utilizadas como insumo na formulação de produtos cujas saídas se deram ao amparo da não-incidência do imposto, não confere legitimidade ao crédito de ICMS indevido restante que foi exigido na presente autuação fiscal.

Sobre a alegação da Defesa de que o aproveitamento de crédito de ICMS não causou prejuízo aos cofres públicos, como bem esclarece a Fiscalização, tal prejuízo ao erário estadual configurou-se a partir do momento que o ICMS devido ao Estado de Minas Gerais pelas saídas da Autuada foi reduzido em razão de aproveitamento de crédito do imposto oriundo de aquisições interestaduais de um produto que legalmente não deveria ter sido tributado pelo estado de origem.

Relativamente às multas aplicadas, não cabe razão à Defesa, que aduz não haver amparo legal para coexistência das duas penalidades exigidas de maneira cumulativa e, em razão disso, pede o cancelamento da multa isolada.

Conforme se observa na redação das penalidades, a Multa de 50% (cinquenta por cento) prevista no art. 56, inciso II da Lei nº 6.763/75 (Multa de Revalidação) refere-se a descumprimento de obrigação principal, exigida em razão do recolhimento a menor de ICMS efetuado pela Autuada. Já a Multa capitulada no art. 55, inciso XIII, alínea “a” da citada lei (Multa Isolada) e limitada ao percentual previsto no § 2º, inciso II, do mesmo artigo, foi exigida pelo descumprimento de obrigação acessória.

Art. 55. As multas para as quais se adotarão os critérios a que se referem os incisos II a IV do art. 53 desta Lei são as seguintes:

(...)

XIII - por utilizar indevidamente crédito fiscal relativo a:

a) operação ou prestação que ensejar a entrada de bem, mercadoria ou serviço beneficiados por isenção ou não-incidência - 50% (cinquenta por cento) do valor da prestação ou da operação;

(...)

§ 2º - As multas previstas neste artigo:

(...)

II - em se tratando de operação ou prestação amparada por isenção, não incidência, diferimento ou suspensão do imposto, serão de **10% (dez por cento) do valor da operação** ou da prestação.

CONSELHO DE CONTRIBUINTE DO ESTADO DE MINAS GERAIS

(...)

Art. 56. Nos casos previstos no inciso III do artigo 53, serão os seguintes os valores das multas:

(...)

II - havendo ação fiscal, a multa será de 50% (cinquenta por cento) do valor do imposto, observadas as hipóteses de reduções previstas nos §§ 9º e 10 do art. 53.

(...)

Vê-se, portanto, que tratam-se de infrações distintas, uma relativa à obrigação principal e outra decorrente de descumprimento de obrigação acessória.

A aplicação cumulativa das multas de revalidação e isolada também foi considerada lícita pelo Poder Judiciário mineiro, como na Apelação Cível nº 1.0079.11.016674-5/003, de 04/08/16, ementada da seguinte forma:

EMENTA: APELAÇÃO CÍVEL - DIREITO TRIBUTÁRIO - EMBARGOS À EXECUÇÃO FISCAL - ICMS - CREDITAMENTO INDEVIDO - RECOLHIMENTO A MENOR - BENEFÍCIOS FISCAIS CONCEDIDOS UNILATERALMENTE PELO ESTADO DE ORIGEM - NÃO APROVAÇÃO PELO CONFAZ - APROVEITAMENTO DE CRÉDITO DE ICMS - IMPOSSIBILIDADE - OFENSA AO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE - INEXISTÊNCIA - SUCESSÃO EMPRESARIAL - INCORPORAÇÃO - RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA DO SUCESSOR - MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA - CUMULAÇÃO - POSSIBILIDADE - INFRAÇÕES DIVERSAS - JUROS - INCIDÊNCIA SOBRE MULTA - INÍCIO - FATO GERADOR - OBRIGAÇÃO PRINCIPAL - HONORÁRIOS SUCUMBENCIAIS - AFASTAMENTO - INVIABILIDADE - PRINCÍPIO DA CAUSALIDADE - NATUREZA DOS EMBARGOS - AÇÃO E NÃO INCIDENTE. (...)

É POSSÍVEL A CUMULAÇÃO DAS MULTAS DE REVALIDAÇÃO E ISOLADA, POR TEREM SIDO APLICADAS EM RAZÃO DE INFRAÇÕES DISTINTAS.

APELAÇÃO CÍVEL Nº 1.0079.11.016674-5/003 COMARCA DE CONTAGEM. APELANTE(S): BR F BRASIL FOODS S/A. APELADO(A)(S): ESTADO DE MINAS GERAIS. DES. JUDIMAR BIBER (RELATOR)(GRIFOU-SE)

Também não há falar em violação ao princípio do não-confisco, conforme argumenta a Impugnante, em se tratando de multas e juros que estão previstos na Lei nº 6.763/75 e exigidos nos exatos termos nela previstos, à qual se encontra o Conselho de Contribuintes adstrito em seu julgamento, a teor do art. 182, inciso I da mencionada lei.

Por fim, não se encontra materializada nos presentes autos hipótese de aplicação do disposto no art. 112 CTN como pretende a Impugnante, posto que não restou nenhuma dúvida quanto às circunstâncias materiais ou capitulação legal dos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fatos narrados, quanto à autoria, imputabilidade, punibilidade, natureza ou graduação das penalidades exigidas.

Diante do exposto, ACORDA a 1ª Câmara de Julgamento do CCMG, em preliminar, por maioria de votos, em indeferir o pedido de perícia. Vencida a Conselheira Juliana de Mesquita Penha (Revisora), que o deferia. No mérito, por maioria de votos, em julgar procedente o lançamento, nos termos do parecer da Assessoria do CCMG. Vencida a Conselheira Juliana de Mesquita Penha (Revisora), que o julgava improcedente. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Edgar Elert Neto e, pela Fazenda Pública Estadual, o Dr. Guilherme Bessa Neto. Participou do julgamento, além dos signatários e da Conselheira vencida, o Conselheiro Freitrich Augusto Ribeiro Heidenreich.

Sala das Sessões, 09 de abril de 2024.

**Alexandre Périssé de Abreu
Relator**

**Geraldo da Silva Datas
Presidente**

P

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Acórdão:	24.669/24/1 ^a	Rito: Ordinário
PTA/AI:	01.002824414-23	
Impugnação:	40.010156245-44	
Impugnante:	Petronas Lubrificantes Brasil S.A	
	IE: 186065463.00-81	
Proc. S. Passivo:	Eduardo Luiz Araújo Braz/Outro(s)	
Origem:	DF/Sete Lagoas	

Voto proferido pela Conselheira Juliana de Mesquita Penha, nos termos do art. 83 do Regimento Interno do CCMG.

A divergência entre o voto vencido e a decisão proferida no acórdão em referência decorre dos fundamentos a seguir expostos.

Tendo em vista que a legislação da Agência Nacional de Petróleo – ANP foi alterada diversas vezes nesse interregno, foram trazidas novas definições que não existiam à época da perícia realizada.

Deste modo, sendo detalhado nesta oportunidade todo o processo de obtenção e comercialização do produto autuado, verifica-se ser imprescindível a realização de nova perícia técnica nestes autos, para comprovar que o produto Euro Safe Plus não se trata de óleo lubrificante conforme as normas atuais da ANP, sendo insuficientes as discussões realizadas nos PTA anteriores.

E, ainda, apesar de já ter sido realizada perícia nos autos do PTA 01.000278104-43, esta ocorreu há mais de 07 (sete) anos.

Portanto, defiro o pedido de perícia, tendo em vista a complexidade relacionada ao processo de obtenção do produto fiscalizado e que a perícia realizada no primeiro PTA (01.000278104-43) não contemplou diversos quesitos e particularidades a ele referentes.

Quanto ao mérito, entendo ser necessária a análise da perícia a ser realizada, e não sendo, então, deferida por esta Câmara, voto pela improcedência do lançamento, visto que a análise da prova pericial é imprescindível para comprovar que o produto Euro Safe Plus não se trata de óleo lubrificante conforme as normas atuais da ANP.

Sala das Sessões, 09 de abril de 2024.

Juliana de Mesquita Penha
Conselheira