



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
*Conselho de Recursos Tributários - CRT*  
**1ª. Câmara de Julgamento**

RESOLUÇÃO Nº 291/2009 -, 73ª. SESSÃO ORDINÁRIA DE: 14/04/ 2009  
PROCESSO Nº 1/4881/2006 AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/2006.24900-4  
RECORRENTE: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A  
RECORRIDO: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª. INSTÂNCIA.  
AUTUANTES: EDILENE VIEIRA DE ALEXANDRIA E ROSILENE S. CARVALHO MACIEL  
RELATOR: CONSELHEIRO ALFREDO ROGÉRIO GOMES DE BRITO  
REVISOR: *Conselheiro Cid Marconi Gurgel de Souza*

138

**EMENTA: - ICMS - DECADÊNCIA e BENS DE CONSUMO - Crédito Indevido: 1.** Não se operou a decadência. Aplicação do art. 173, I do CTN. Aproveitados os créditos relativos a *marine fuel 180 e marine 280*, utilizados como bem de consumo. Recurso voluntário conhecido e improvido. **2.** Desnecessidade de conversão do curso do julgamento em realização de perícia. Pedido indeferido por unanimidade de votos. Preliminar de Extinção em razão de decadência não acatada, por unanimidade de votos. **3.** Auto de Infração julgado **procedente**, por unanimidade de votos, conforme os arts. 3º, I, da Lei nº 12.670/96 c/c os arts. 590; 60, IX, "a" do Decreto nº 24.569/97 - RICMS. Fundamentos no art. 33, I, da Lei Complementar 87/96 com nova redação dada pela Lei Complementar nº 122/2006. Confirmada a decisão exarada em 1ª instância, conforme *Parecer* adotado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado - PGE. **4.** Penalidade: Art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96 c/ NR dada pela Lei nº 13.418/2003.

**RELATÓRIO**

Noticia o *Auto de Infração - A I -*, em seu campo específico, que a recorrente lançara em sua escritura fiscal **créditos (indevidos) de ICMS** destacados em documentos fiscais relativos a mercadorias consumidas em suas atividades e, concluído regularmente o procedimento de fiscalização, instaurou-se, empós, o presente processo administrativo *sub examen*.

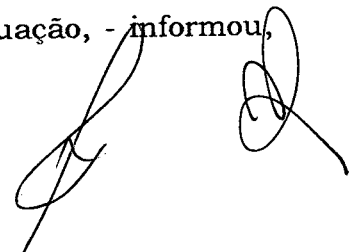
O pressuposto dos presentes autos é a *Ordem de Serviço* nº 2006.30480 – emitida em 19.09.2006 para a execução de auditoria fiscal relativa a todo o exercício de 2001, no qual se infere quanto aos termos do procedimento, o seguinte:

- 1) *Termo de Início de Fiscalização* emitido em 27.09.2006 que assinala a ciência pessoal, da recorrente, grafada em 29.09.2006, pela aposição da rubrica da representante da empresa, intimada, no respectivo ato, a apresentar, no prazo assinalado, os documentos que ali estão consignados;
- 2) *Termo de Conclusão de Fiscalização*, emitido em 14.11.2006, resultou lavrado em 17.11.2006 pela ciência pessoal da mesma representante signatária do Termo de Início; e.
- 3) *Auto de Infração* no qual se destaca a rubrica de ciência pessoal. A peça essencial e inaugural do processo descreve:

“LANÇAR CRÉDITO INDEVIDO DE ICMS, PROVENIENTE DE OPERAÇÃO DE ENTRADA DE BEM OU MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. O CONTRIBUINTE LANÇOU E APROVEITOU CRÉDITOS DE ICMS DECORRENTES DE OPERAÇÕES DE CONSUMO INTERNO DOS PRODUTOS **MARINE FUEL 180 E MARINE FUEL 380** DURANTE O EXERCÍCIO DE 2001 NO VALOR TOTAL DE R\$ 1.094.739,37.”

As autoridades fiscais designadas ao procedimento de fiscalização resultante no ora examinado Auto de Infração, elaboraram nas “*Informações Complementares ao Auto de Infração*”, circunstanciado documento, nos qual, expuseram de modo didático os fatos, a legislação de regência e a análise fiscal que empreenderam e resultou na lavratura do AI.

Durante o procedimento de fiscalização, intimada a ora recorrente para, na forma dos arts. 815 e 816 do RICMS – Decreto nº 24.569/97 – apresentar esclarecimentos acerca da destinação dos produtos objeto da autuação, - informou, quanto à destinação que:



MF 180 (marine fuel)	Usado como matéria-prima para a produção do 380 e para abastecimento a navios e rebocadores da Petrobrás.
-------------------------	---

MF 380 (marine fuel)	Usado como insumo na produção do MF 180 e para abastecimento a navios e rebocadores da Petrobrás.
-------------------------	---

Estão em anexo ao Auto de Infração:

- 1) Às fls. 13 a 16 as planilhas (Quadros Demonstrativos das Operações de Saídas para Fornecimento Interno de Marine Fuel);
- 2) Às fls. 23 a 62 as cópias do livro Registro de Entradas, do período - 2001; e
- 3) Às fls. 63 a 106, as notas fiscais que grafam o CFOP 521, as quais tem como natureza da operação *Fornecimento Interno - Abastecimento*, com destaque do ICMS.

Segue demonstrado nas *Informações Complementares ao Auto de Infração*, mês a mês, o valor do crédito tributário.

Quanto às disposições legais, estão indicados os dispositivos regulamentares infringidos: artigos 60 (IX, b) e 66 do RICMS c/c o artigo 33 da LC 87/96 (e sucessivas alterações), bem como a penalidade sugerida na autuação - art. 123, II, "a" da Lei nº. 12.670, de 1996, com a nova redação dada pela Lei nº. 13.418, de 2003.

Intimada no próprio AI em proceder ao recolhimento do crédito lançado ou, no prazo estabelecido, apresentar impugnação/defesa, manifestou-se contrariamente ao lançamento impugnado-o, em 1ª. Instância, resultando desta providência a decisão de procedência, sendo interposto, por conseguinte, o recurso voluntário.

O *Parecer da Consultoria Tributária* adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado sugeriu o conhecimento do recurso voluntário e o seu desprovemento, mantendo-se a decisão singular recorrida.

*É o breve relatório.*

ARGB

## VOTO DO RELATOR

Refere-se a **crédito indevido** a infração tributária identificada pelas agentes do Fisco, a qual dera ensejo à formação do presente *processo administrativo tributário* em cujo exame e análise dos documentos probantes que formam o caderno processual, inferem que a empresa autuada "lançou e aproveitou créditos de ICMS decorrentes de operações de consumo interno dos produtos Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380 durante o exercício de 2001", como expressa o relato contido no Auto de Infração.

Dentre o elenco das razões recursais que se contrapõem à imputação fiscal, visando a demonstrar a legalidade e a regularidade dos fatos, se antepõe o pedido de realização de perícia e a preliminar de mérito sobre a qual a recorrente peticionou a extinção processual com fulcro no instituto da **decadência**, a qual, em manifestação de voto, nesta *Resolução*, passamos a seguir examinar.

### SOBRE O PEDIDO DE REALIZAÇÃO DE PERÍCIA

Estabelece o Regulamento do *Processo Administrativo Tributário* estadual – RPAT/CE - Decreto n° 25.468/99 que:

"Art. 59. A autoridade julgadora indeferirá de forma fundamentada, o pedido de perícia, quando:

- I – a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnico;
- II – for desnecessária em vista de outras provas já produzidas;
- III – a verificação for impraticável."

Em circunstância de dúvida residente no processo administrativo tributário, quem o julga, deve emitir julgamento provido de certeza e convencimento, buscando sempre a verdade material, ainda que não provocado pelo petitório, agindo de ofício, não se restringindo às alegações do autuante impugnante/recorrente ou aos elementos colhidos e/ou trazidos à colação.

Havendo necessidade de esclarecimento ao decidir com segurança, buscará elementos que considerará consistentes ao pleno convencimento, na busca da certeza dos fatos que imputam ou se contrapõem à acusação fiscal.

Observa-se que, dentre os quesitos alinhados da formulação recursal, pleiteia-se resposta quanto ao seguinte:

a) no período apurado no auto de infração, o *marine fuel 180* e o *marine fuel 380* eram:

- 1) produzidos pela própria Petrobrás?
- 2) Procedentes de outras unidades da Petrobrás?

b) Se no período apurado no Auto de Infração tais produtos acima referidos foram utilizados como insumos pela Petrobrás para a mistura e especificação de outros produtos, bem como para abastecimento de seus navios e rebocadores que transportavam petróleo e seus derivados e viabilizam a atracação dos navios tanques aos portos?

De plano, em face das informações extraídas dos documentos fiscais sobre os quais se apóia a matéria fática infracional, desnecessária a conversão do curso do julgamento em realização da providência solicitada, porquanto tais documentos inferem por anotação no campo destinado à natureza da operação, a expressão “fornecimento interno”, identificando-se, no caso de outro processo decorrente da mesma ordem de serviço, inclusive, as embarcações consumidoras que, abastecidas derem curso ao transporte de petróleo até atracação em portos.

Embora possam vir a ser utilizadas em mistura, como se admite, em tese, se depreende que não o foram, senão, utilizados no fornecimento interno, como é admitido em diversas anotações, pelo recorrente, em sede de defesa e consubstanciam em provar os documentos fiscais que constam dos autos.

Também, em resposta à *Intimação*, a empresa autuada informou que os produtos citados destinavam-se ao abastecimento de embarcações, bem como inferindo tratar-se de produção própria, quando aduziu a tese de autoconsumo, isto é, produzia e consumia em sua atividade operacional e ora admitindo em item de defesa, como não-incidência decorrente de transferência entre estabelecimentos do mesmo titular, como será analisado em análise de mérito, no contexto desta *Resolução*.

De tudo examinado, não há dúvida que comporte admitir, a par das razões recursais expendidas, que ampare o pedido de realização de perícia, a qual temos, de plano, rejeitado, por ser a providência desnecessária, em vista das provas dos autos, das afirmações/confissões trazidas na impugnação e recurso, o que depreende inclusive distinguir em se tratar de insumo, bem de consumo, ou produto destinado à industrialização ou comercialização.

**SOBRE A PRELIMINAR DE MÉRITO:  
DECADÊNCIA**

*“Decadência e prescrição não são formas de se fazer justiça. São formas concretas que o direito encontrou para conviver com esse deus tão poderoso: o tempo.”  
(Eurico de Santi) <sup>1</sup>.*

A temática – *decadência* - tem motivado polêmicas, produzido dúvida e gerado interpretações várias, não somente na doutrina, mas também na jurisprudência, não somente nos órgãos da administração fazendária, inclusive os de julgamento e deliberação administrativa, mas também nos tribunais superiores, inclusive, residindo a questão à contagem dos prazos, de modo a estabelecer o marco inicial.

Ensina-nos *Eduardo Sabbag* <sup>2</sup> que a decadência desponta como consequência da necessidade de o direito lidar com essa questão do tempo, uma vez que, no seu transcorrer, nem todos os direitos e deveres devem ser plenamente exercidos, pois “o verdadeiro fundamento da decadência é a *paz social*, a *estabilidade das relações jurídicas* e a própria *segurança jurídica*, uma vez que as coisas não podem se arrastar indefinidamente.”

Na omissão do **sujeito ativo**, no exercício de sua faculdade, faz nascer a decadência, provocando uma espécie de autofagia do direito, motivada pelo tempo, na máxima cunhada por Eurico de Santi: “Um direito que extingue um direito, produzindo novo direito.”

<sup>1</sup> Decadência e Prescrição no Direito Tributário. *Revista Dialética de Direito Tributário*, São Paulo, n. 62, nov. 2002, pp34-36(p.36)  
<sup>2</sup> Manual de Direito Tributário, São Paulo, Saraiva, 2009

A norma tributária indutora do pensamento fiscal de que o fato típico em alusão não pode prosperar, encerra uma pauta de valor que se traduz por **direito objetivo**.

Já o exercício da faculdade de agir contrapondo-se ao fato para determinar que este infringe a norma, sancionando quem incorreu na sua inobservância, expressa o **direito subjetivo**.

Desse modo e destarte, a considerar que a decadência passaria a corresponder a uma forma extintiva de direito subjetivo, o qual o Fisco o exerceria, de modo facultativo, numa relação jurídica de direito material.

Na esteira dessas considerações, o fato que entrelaça essa relação de direito objetivo e o exercício de direito subjetivo é o fato justamente do *aproveitamento de crédito tributário decorrente de operações de consumo interno*, considerado indevido, à luz do entendimento fiscal, em razão de normas regulamentares apontadas e assentes no ordenamento jurídico-tributário.

Contrapondo-se ao lançamento de ofício e ao pensamento fiscal, a recorrente sustenta entender que, *in casu*, por tratar de ICMS - imposto lançado por homologação -, a decisão singular merece ser reformada por contrariar a expressa disposição do *Código Tributário Nacional - CTN* -, qual seja, o § 4º do art. 150 do CTN, *in verbis*:

“Art. 150. O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a homologa.”

(...)

§ 4º Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Como o caso refere-se ao exercício de 2001, cujo procedimento fiscal havia se instaurado em 2006, Logo, verberou, por força da norma acima emoldurada, que o lançamento se faça **no prazo de cinco anos, contados do fato gerador** e, ao decurso

desse prazo, considera extinto o crédito tributário, configurada a **regra especial de decadência**, extinguindo-se o direito da Fazenda Pública deste Estado (Ceará) constituir eventual crédito tributário que vier a ser apurado após o citado prazo.

A recorrente enxerga pela lente de *Hugo de Brito Machado Segundo*<sup>3</sup>, que a única exceção seria diante de dolo, fraude ou simulação, o que, nos presentes autos, nem de mui longe se cogita, ou ainda nos casos de tributos ordinariamente submetidos a lançamento de ofício ou por declaração, situações em que somente aplicar-se-ia a **regra geral do prazo de decadência**, ou seja, do primeiro dia do ano seguinte àquele em que o lançamento já poderia ter sido efetuado, e não o fora.

Longe de pretender clarificar todo o entendimento de modo a obter unânime e uniforme interpretação, quando doutrinadores de escol emprestando um cipoal de razões ainda não a obtiveram, mas para motivar a presente decisão, torna-se necessário deitar considerações que se nos apresentam, ao nosso entender, pertinentes ao completo deslinde.

Não reside ou remanesce qualquer dúvida – e aquiesce a recorrente, inclusive - de que, mesmo quando se trate de tributo sujeito a lançamento por homologação, acaso constatado, pela autoridade fiscal, qualquer omissão ou inexatidão com relação à obrigação que compete ao sujeito passivo, que deixou de ser adimplida regularmente, deverá ser efetuado um lançamento de ofício nos termos do art. 149, V, do CTN.

Para estabelecer segura convicção ao deslinde da questão que se nos apresenta, nestes autos, calha refletir, em apertada síntese e brevíssimo modo, qual é o objeto da decadência, cuja resposta remete em saber se o crédito tributário: **Nasce com o lançamento ou surge junto com a obrigação tributária?**

Aos que entendem que o lançamento nasce com a ocorrência do fato gerador, cabe computar desde então, para fins de causa extintiva e por conseguinte, a decadência.

---

3 *Processo Administrativo Tributário*, São Paulo, Atlas, 2004.



No caso (típico) assinalado nestes autos, se entendermos que **nasce com o lançamento**, o decurso do prazo decadencial não teria o condão de extingui-lo, uma vez que este - o lançamento - ainda não existe, porque não se aperfeiçoou, não é definitivo, restando suspenso até finalizado todo o processo administrativo tributário.

O produto da reflexão objeto da clássica questão acima evocada, insuficiente ao completo deslinde, alia-se, ao menos, ao exame das disposições legais que contornam a matéria, extraídas do CTN. Vejamos:

<i>Código Tributário Nacional</i>
<b>Art. 150 § 4º versus Art. 173, I</b> <b>O DIES A QUO OU MARCO INICIAL NELES PREVISTOS</b>

Acima destacados, os comandos normativos adstritos a temática dos autos - decadência - dando-se ao primeiro o destaque de *regra especial* e ao segundo de *regra geral*. Resolveremos a questão trazida à colação ao elegermos a regra aplicável em subsunção ao fato.

Estabelecido o marco inicial ou *dies a quo*, neles previstos, para a contagem da caducidade, em ambas as regras ou disposições, somar-se-á, sempre, um quinquênio (cinco anos).

A primeira regra, - o § 4º do art. 150 - prevê o marco inicial para o *dies a quo o do fato gerador* enquanto a segunda, - o art. 173, I - prevê **o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado**. Logo se vê que o prazo deste supera o daquele.

Agora é verificar se a regra de subsunção adequa ao período assinalado, de modo a declarar presente ou não os fundamentos da caducidade.

Não podemos deixar de conceber que, em se tratando de ICMS, imposto cujo lançamento se faz, em regra, por homologação, não há de se aplicar, em todo caso, somente uma das disposições ou um dos dispositivos só, e sempre em detrimento do outro, posto que a análise não remete à natureza do tributo em espécie, mas ao modo de sua apuração que estabelece o respectivo lançamento, e à vista deste conceber que

a homologação transcorre **com o pagamento** ou **sem o pagamento** de tributo, conforme o abaixo demonstrado:

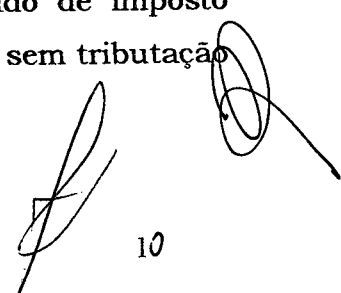
<b>LANÇAMENTO POR HOMOLOGAÇÃO</b>	
<b>COM PAGAMENTO DO TRIBUTO</b>	Aplicação da <i>regra especial</i> de decadência Art. 150, § 4º do CTN.
<b>SEM PAGAMENTO DO TRIBUTO</b>	Aplicação <b>exclusiva</b> da <i>regra geral</i> de decadência Art. 173, I do CTN. <b>Porque:</b> Embora se trate de lançamento por homologação, porém, como não ocorreu o pagamento antecipado, não há o que se homologar e, neste caso, a constituição do crédito há de observar o dispositivo retrocitado.
	Aplicação <b>cumulativa</b> dos arts. 150, § 4º e 173, I. <i>(não é o caso que se examina nos autos)</i>

Embora demasiada a manifestação sobre o instituto da Decadência, contida no voto (e expresso nesta Resolução), não há, contudo, algum interesse acadêmico. Apenas tencionamos, à vista de tais apontamentos, esquadriñar a situação em foco e, no presente processo, o exame e análise de todo o processo nos conduziu ao entendimento de que se se trata de aplicação exclusiva do artigo 173, I, do CTN, por conceber de lançamento por homologação, **sem o pagamento** de tributo.

*Data vênia*, não se pode cogitar de pagamento do crédito tributário contido no auto de infração, quando o valor a este correspondente, na sistemática de apuração, fora inteiramente deduzido ou abatido, ou ainda, do confronto de débito e crédito, anulado.

Como admitir tratar-se de **pagamento antecipado do imposto** com o fito de ensejar a aplicação do § 4º do art. 150, do CTN, se a própria recorrente admitiu, em sua peça recursal que adotou um procedimento que **“na prática foi como se não tivesse havido tributação”**.

Ora, não há como admitir deva ocorrer pagamento antecipado de imposto quando não ocorrer tributação. Pagamento (e antecipado!) de imposto sem tributação parece incongruente.



10

Fora assim que a recorrente diz que emitira as notas fiscais, destacando o ICMS o qual aproveitou-o, inteiramente, a título de crédito fiscal, como se decalca às fls. 312 dos autos:

**“As notas fiscais somente foram emitidas em obediência ao art. 560 do RICMS/CE (...) E tendo sido obrigada a destacar (...) a Petrobrás lançou e aproveitou os créditos daí oriundos, anulando o débito, porque esses produtos participam do processo produtivo da empresa. Na prática foi como se não tivesse havido tributação (...)”**

O que efetivamente fora recolhido corresponde a valores relativos a débitos de outra natureza e não os decorrentes dos documentos fiscais emitidos cujos valores, escriturados em crédito, representam mecanismo redutor de imposto, ou parcela não recolhida, não se prestando para se inferir do pagamento, sobretudo antecipado, para amearhar a aplicação do art. 150, § 4º do CTN, regra especial, e afastar-se a regra geral contida no art. 173, I, do referido Código.

**Sem pagamento, não há o que se homologar**, pois falta objeto ao lançamento por homologação, e sendo assim, a constituição do crédito deve observar a regra do art. 173, I, do CTN, e os fatos do período acima assinalado, contar-se-á do **primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.**

Com efeito, a Intimação para recolher ou obstar contrapondo-se ao recolhimento, contida no auto de infração efetuou-se de modo pessoal pela aposição da assinatura do representante da recorrente em **17.11.2006** abrangendo eventos com fatos geradores que se enquadram ao período de **03.01.2001 a 21.12.2001** (vide o auto de infração lavrado).

Logo: Se os fatos geradores são os referentes a 2001, sem o pagamento, o *dies a quo*, seria em 01.01.2002, para fins de caducidade, contando-se a partir daí até 01.01.2003 e considerar, para a regra de caducidade, (**1º ano**); até 01.01.2004 (o **2º ano**), até 01.01.2005 (o **3º ano**), 01.01.2006 (o **4º ano**) e até **01.01.2007 (o 5º ano)**.

É oportuno reprisar ao convencimento: A *Intimação* contida no *lançamento de ofício*, que é o *auto de infração*, poderia ter ocorrido até 01.01.2007, e de fato transcorreria em 17.11.2006 (logo, dentro do prazo quinquenal).

*Concluindo:*

Não decaíra o direito do Fisco cearense constituir o crédito tributário dos fatos geradores ocorridos anteriormente a 17.11.2006. Assim, não restaria autorizado ao Contencioso Administrativo Tributário vir a declarar a caducidade do lançamento sob o lustro da decadência, na forma pleiteada em recurso voluntário.

*Data vênia*, admitir a aplicação do § 4º do art. 150 do CTN e beneplácito da decadência sobre o argumento de que, no aludido período de apuração:

**“Se o contribuinte deixou de recolher parte do imposto é porque a outra parte foi recolhida.”**

*Concessa máxima vênia*, não nos parece razoável admitir homologar como **pagamento antecipado a parte de tributo que deixara de ser recolhida** ao erário e sobre esta incidir a regra de prazo gizada no § 4º do art. 150, do CTN.

Nosso entendimento está ressaltado e se ampara na jurisprudência que se vê abaixo transcrita:

**Ementa:** Se não houver pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto substitutivo, previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN. Precedentes da 1a. Seção. (RESP 445.137/MG, 2a. T, rel. Min. Castro Meira, em agosto de 2006.

Grãos nossos

Mais e mais, e a quiza de argumentação, se ato e procedimento se distinguem doutrinariamente, não se pode confundir o ato de **apurar** o imposto (realizado pelo contribuinte) com o procedimento de **lançamento** (de competência PRIVATIVA de autoridade administrativa) a teor do art. 142 (“competete privativamente a autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido como o procedimento administrativo...”) c/c o art. 3º do CTN.

Em matéria de lançamento e constituição do crédito tributário, não há competência residual, mas somente privativa (que é de autoridade administrativa, e contribuinte não se investe nesta condição).

Tratando-se de ICMS, contribuinte não faz lançamento tributário. Pode fazer, (e não são todos), é lançamento contábil cuja natureza é diversa e se distingue da daquele.

Também, técnica e juridicamente não se pode confundir escrituração fiscal, nos moldes disciplinados na legislação, com lançamento tributário, dada a ordem de competência e respectiva natureza: privada a um; pública a outro.

Da escrituração, e sendo o caso, o valor a recolher está sujeito ao exame posterior de sua regularidade, podendo vir a ser homologado sob a forma de expresso lançamento quando após instaurada a ação fiscal esta concluir-se, por termo específico - **Termo de Conclusão** de Fiscalização - aduzindo a inexistência de irregularidade, ou após transcorrido todo o lapso temporal estabelecido na legislação, não havendo qualquer manifestação formal, se entender por homologação tácita de lançamento (e não do lançamento), porquanto, embora possa ter havido escrituração, mas o lançamento propriamente, este, inexistiu.

A finalidade do lançamento não é outra, em princípio, senão a de constituir o crédito tributário e, uma vez definitivamente constituído, operou-se em um ato final, mas decorrente de todo um procedimento (administrativo) que se encerra com a notificação do sujeito passivo, como de fato transcorreu.

Observados esses requisitos, impende considerar que laboraram corretamente as autoridades fiscais designadas ao procedimento fiscal que resultou no lançamento, vez que observaram a regra do § 3º do art. 77 do Decreto nº 25.468/99 e § 2º do art. 50 da Lei nº 12.732/97 (de que a exigência do crédito tributário é formalizada pela intimação regular feita ao sujeito passivo).



Por todas as razões adrede expendidas, em sede da preliminar de mérito pretendida, com suporte na declaração extintiva do processo, e sob a razão de que não se operou o instituto da decadência, nos moldes do art. 173, I, do CTN, aplicável à espécie, rejeitamos a tese recursal.

Vamos adiante: Ao exame de mérito.

## **EXAME DE MÉRITO**

### **1. “Autoconsumo”: A tese recursal de Não-Incidência de ICMS**

A tese está alicerçada em conceitos doutrinários de “operação”, “circulação” e “mercadorias” por tributaristas de escol, dentre os quais, Paulo de Barros Carvalho, Geraldo Ataliba, Roque Carraza e Hugo de Brito. Realce, inclusive, a transcrição de verbetes do voto emitido pelo Ministro Marco Aurélio, em sede do RE 158.834-9, (relator Min. Sepúlveda Pertence) relativo a Lei n° 6374/89, do Estado de São Paulo, editada com fundamento no Convênio ICMS 66/88.

Bem verdade que alguns conceitos foram emitidos sob a regência ou com fulcro no então retrocitado Convênio 66/98 que regulamentava matéria, hoje, disciplinada na Lei Complementar 87/96.

Com lastro nos conceitos – operação/mercadoria/circulação – a recorrente destacou em sede do recurso interposto que:

**“No autoconsumo não há qualquer operação (pois inexistente negócio jurídico em que ocorra a transmissão de um direito – ninguém vende para si mesmo), tampouco há que se falar em mercadoria (e nem mesmo de preço) pois é ainda de bem, produto que se fala, pois inexistente qualquer ato de comércio/mercancia) concluindo que não houve circulação jurídica do referido produto”.**

À vista da exposição cabe perquirir por que as notas fiscais foram emitidas com valores indicados de preços, com o respectivo destaque de imposto – ICMS – sendo este escriturado e aproveitado, inteiramente, a título de crédito fiscal, como mecanismo redutor do recolhimento efetuado.

Tal resposta se vê no esboço recursal, nos seguintes termos:

**“As notas fiscais somente foram emitidas em obediência ao art. 560 do RICMS/CE, onde consta a equivocada (inconstitucional) determinação para a expedição de nota fiscal com o destaque do “imposto devido”. E tendo sido obrigada a destacar e recolher o imposto, a Petrobrás certamente lançou e aproveitou os créditos daí oriundos (...)”**

Vale lembrar que a autuação tem por fundamento, como reconhece a recorrente:

“Descumprimento pela autuada da legislação tributária no que pertine à autorização legal para creditamento do ICMS em operações envolvendo os seguintes produtos: **Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380** utilizados como ora como diluentes na fabricação de outros produtos, ora no abastecimento de navios e rebocadores que transportam petróleo e seus derivados e viabilizam a atracação dos navios tanques aos portos”.

A norma regulamentadora, ao disciplinar a forma e o registro de produção própria do estabelecimento, o fez sem o alarde dos componentes identificadores da transferência de titularidade, do conceitual de mercadoria ou de consumo, estabelecendo apenas que:

“Art. 590. Ocorrendo o consumo ou a integração ao ativo permanente, de mercadoria de produção própria ou adquirida para fins de comercialização ou industrialização, o estabelecimento emitirá nota fiscal com destaque do imposto, consignando como natureza da operação: “Consumo ou integração ao ativo permanente, conforme o caso.”

## **2. Tese do “Consumo das Mercadorias nos Processos Industrial e Comercial”**

Agora, na tese que acima se intitula, a recorrente que antes não admitira tratar-se os produtos ( *Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380*) de “mercadorias” agora, em novo tópico recursal, assim os considera, e tendo antes também referido que foram e são, como (comprovam os documentos fiscais/provas dos autos) “utilizados no abastecimento de navios e rebocadores que transportam petróleo e seus derivados e viabilizam a atracação dos navios tanques aos portos”, que “também participam de sua cadeia comercial e industrial.”

A rigor, os produtos acima não deixam de ser mercadorias, mas as **mercadorias** tanto podem vir a ser consideradas como **bens de consumo** como **insumos**, assim, doutrinariamente denominadas quando utilizadas no processo industrial. Isto é, admite-se, como insumos as matérias-primas, os produtos intermediários, o material de embalagem e quaisquer outros bens que sofram alterações, tais como o desgaste, o dano, a perda de propriedade física ou química, em função da ação diretamente exercida sobre o produto em fabricação.

Assim e embora (*Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380*) possam vir a participar da **cadeia comercial e industrial** da recorrente, bem como ainda vir a ser utilizados como **insumos para a mistura** e especificação de outros produtos, restou claramente assentados nos autos que tais produtos objeto da autuação foram os constam de documentos fiscais utilizados como **bens de consumo**.

Resta insofismável que a situação apresentada não é de comercialização, nem industrialização, podendo, ao máximo, denominar-se de “prestacional de serviços” se neologismo não o for, e como tal, não integra o produto final, que é viabilizar o transporte e a atracação dos navios aos portos, não sendo, por conseguinte, um custo comercial ou industrial, mas um custo de consumo ou mais propriamente, de bem de consumo utilizado na prestação de serviço de transporte, uma das etapas ou fases do ciclo operacional da empresa recorrente.

*Data venia*, discordamos que no caso em apreço haja inserção na cadeia produtiva, compreendida desde a pesquisa, a lavra, a refinação de petróleo e seus derivados, etc., mas custo de aquisição para consumo próprio do consumidor final utilizado exclusivamente em embarcações, embora possa o objeto social alcançar etapas de distribuição, transporte e comercialização em continente, sob outro modal, o que não se presta à situação expressamente contida nos autos deste processo.

Não serve de suporte a previsão estatuída no art. 60 do Decreto n° 24.569/97 que regulamentou a Lei n° 12.670/96 no Estado do Ceará, com a qual invocou o recorrente, para legitimar o crédito guerreado.



Vale lembrar que a norma em comento assim dispõe:

**Art. 60.** Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

- I – a mercadoria recebida para comercialização;
- II – à mercadoria ou produto que sejam utilizados no processo industrial do estabelecimento;
- III – aos serviços de transporte e de comunicação utilizados pelo estabelecimento;

Porquanto, na subsunção dos fatos à norma, os produtos – marine fuel 180 e 380 - não foram recebidos para comercialização, mas para autoconsumo, como bem desenvolveu em tese trazida à colação, e nesse jaez, embora tenham sido utilizados no desenvolvimento de suas atividades, não se tem como integrante do produto final ultimando o aspecto concedente do crédito e, ainda, se utilizados em embarcações, não o foram propriamente “aos serviços de transporte”, porquanto não se auferem como tomador deste.

Desse modo, e considerando que o combustível de fabricação própria do recorrente é utilizado para abastecimento dos seus navios e rebocadores no transporte de petróleo e seus derivados até os portos, este não integra o produto final, deve ser considerado **bem de consumo**.

Também não integra o produto final, logo, os créditos dele decorrente não poderiam ser aproveitados no período assinalado no auto de infração, mas tão-somente **a partir de janeiro de 2011, conforme o inciso I, do art. 33, da Lei Complementar 87/96, na redação dada pela Lei Complementar 122, de 2006, com se vê transcrito:**

**Art. 33.** Na aplicação do art. 20 observar-se-á o seguinte:

- I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso e consumo do estabelecimento nele entradas **a partir de 1º de janeiro de 2011.**”

v. redações anteriores: LC n° 92/1997, 99/1999, 114/2002, 122/2006

Em invocação recursal, há ainda a tese com suporte na Súmula 166, do STJ - que, com relação ao *óleo diesel marítimo e ao marine gasoil*, ambos são adquiridos pela unidade LUBNOR, da Petrobrás, de outras unidades da Petrobrás, e que a mera transferência de titularidade dos produtos, sem natureza negocial, não constitui operação para fins de incidência do ICMS, sob escora de que a hipótese de incidência se dá na conjugação dos elementos “circulação” e “mercadoria”.

O argumento não encontra amparo nas regras de não-incidência no ordenamento jurídico-tributário estadual, ao revés, tem como fato gerador, a Lei e o Regulamento ICMS - nº 12.670/96 e Decreto nº 24.569/97 - em ambos no inciso I, art. 3º, que se alicerçam na previsão estatuída reproduzida da **Lei Complementar 87/96** estabelecendo no art. 12, I, *fine*, que assinala:

“Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, **ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular.**”

Daí a aplicação de penalidade decorrente de infração à legislação tributária, há de se observar às formalidades delineadas, de modo específico, conforme a dicção do art. 117 da Lei nº 12.670/96.

“Art. 118. A infração será apurada de acordo com as formalidades processuais específicas, aplicando-se as penalidades respectivas, por intermédio da competente autuação (...)”

### **DA PENALIDADE APLICÁVEL**

De todo o exposto, vislumbramos que o crédito aproveitado pela recorrente no período assinalado no auto de infração é indevido, por contrariar expressa disposição assente no ordenamento jurídico-tributário estadual, especialmente o que dispõe art. 60, IX, do Regulamento ICMS que estabelece:

“Art. 60. Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

IX – a entrada do bem:

- a) para uso e consumo do estabelecimento, a partir de 1º de janeiro de 2011.”

Desse modo, assinala o art. 123, II, “a” da Lei nº 12.670/96, na redação que lhe foi dada pela Lei nº. 13.418, de 2003.

“Art. 123. As infrações à legislação do ICMS sujeitam o infrator às seguintes penalidades, sem prejuízo do pagamento do imposto, quando for o caso:

II – com relação ao crédito do ICMS:

- b) crédito indevido, assim considerado todo aquele escriturado na conta-gráfica do ICMS em desacordo com a legislação ou decorrente da não realização de estorno, nos casos exigidos pela legislação: multa equivalente a uma vez o valor do crédito indevidamente aproveitado e não estornado.”

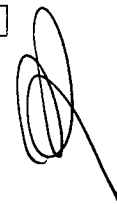
**Ex-positis,**

**VOTO** - Pelo conhecimento do recurso voluntário **negando-lhe** provimento, para, após **indeferir** o pedido de realização de **perícia** e **afastar a preliminar de extinção** processual suscitada sob a vertente da **Decadência**; no mérito, **confirmar** a decisão condenatória - *procedência* -, exarada em 1ª. Instância, nos termos do *Parecer da Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douta *Procuradoria Geral do Estado*.

É o voto.

DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS .....	R\$ 1.094.739,37
Multa.....	R\$ 1.094.739,37
Total.....	R\$ 2.189.478,74



**DECISÃO**


Vistos, discutidos e examinados os presentes autos em que é recorrente **Petróleo Brasileiro S/A** e recorrida **Celula de Julgamento de 1ª Instância**,

**RESOLVEM** os membros da 1ª Câmara do Conselho de Recursos Tributários, por **unanimidade** de votos, **conhecer** do recurso voluntário, **negar-lhe** provimento, para, após **indeferir** por **unanimidade** de votos o pedido de realização de **perícia**, e **afastar**, por **unanimidade** de votos a **preliminar de extinção** processual suscitada sob a vertente da **Decadência**, no mérito, também por **unanimidade** de votos, **confirmar** a decisão condenatória - *procedência* -, exarada em 1ª. Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e do *Parecer* da *Consultoria Tributária*, adotado pelo representante da douda *Procuradoria Geral do Estado*.

**SALA DAS SESSÕES DA 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos ...12... de .....maio..... de 2009.

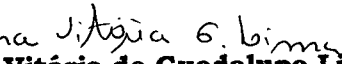
  
**Dulcimeire Pereira Gomes**  
PRESIDENTE DA CÂMARA

  
**Alfredo Rogério Gomes de Brito**  
CONSELHEIRO RELATOR


*P.R. Comite*  
  
**Cid Marconi Gurgel de Souza**  
CONSELHEIRO-REVISOR

  
**Maria Elineide Silva e Souza**  
CONSELHEIRA

  
**João Fernandes Fontenelle**  
CONSELHEIRO

*Magna Vitória G. Lima*  
  
**Magna Vitória de Guadalupe Lima Martins**  
CONSELHEIRO

  
**Jannine Gonçalves Feitosa**  
CONSELHEIRA

  
**José Sidney Valente Lima**  
CONSELHEIRO

  
**Vito Simão de Moraes**  
CONSELHEIRO

PRESENTE:

**Matteus Viana Neto**  
PROCURADOR DO ESTADO

CONSULTOR TRIBUTÁRIO