



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTOS

RESOLUÇÃO Nº 11 /2010

SESSÃO DE 20/10/2009

PROCESSO DE RECURSO Nº 1/2530/2008

AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200807085

**AUTUANTE:** EDILENE VIEIRA DE ALEXANDRIA (mat.107.411-1-4), MARIA ADRIANA PEREIRA VIEIRA (mat.105.791-1-2) e KÁTIA HERLANE NEPOMUCENO RAMOS (mat.105.808-1-1)

**RECORRENTE:** PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS

**RECORRIDO:** CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA

**RELATORA:** DANIELA SOUSA GOUVEIA

**EMENTA: ICMS – CRÉDITO INDEVIDO** – Contribuinte é acusado de aproveitar-se, indevidamente, de créditos provenientes de operações de consumo interno, nos exercícios de 2004, 2005 e 2006. Afastada, por unanimidade, a preliminar nulidade suscitada pela parte. Indeferido, por unanimidade, pedido de perícia suscitado pela parte. Recurso Voluntário Conhecido e não Provido. Confirmada, por maioria, decisão condenatória de 1ª instância, em consonância com o Parecer da Consultoria Tributária referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Dispositivos infringidos: artigo 590 do Decreto nº24.569/97, artigo 33, inciso I da Lei Complementar nº122/06, artigo 60, inciso IX, alínea "b" do Decreto nº24.569/97 e Penalidade: artigo 123, inciso II, alínea "a", da Lei nº12.670/96.

## RELATÓRIO

O auto de infração, do presente Processo Administrativo Tributário, traz o seguinte relato:

"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 óleo diesel, marine gasoil, marine fuel 180 e 380, durante os exercícios de 2004, 2005 e 2006 no valor total de R\$13.961.851,89 conforme demonstrado nas informações complementares"

**CRÉDITO TRIBUTÁRIO**  
**ICMS R\$ 13.961.851,89**  
**MULTA R\$ 13.961.851,89**

As autuantes apontaram como dispositivos legais infringidos os artigos 60, IX, "b" e 66 do Decreto nº 24.569/97, artigo 33 da Lei Complementar nº87/96 e alterações e sugeriram como penalidade artigo 123, inciso II, alínea "a" da Lei nº12.670/96, alterado pela Lei nº13.418/03.

Nas informações complementares as autuantes esclarecem:

A empresa é inscrita no C.G.F. sob o CNAE de "Refino de Petróleo" ocupando na cadeia produtiva e comercial do setor de combustíveis a classificação de REFINARIA (ou Base de Refinaria);

Comercializa os produtos:

Óleo Diesel Marítimo, Marine Gasoil, Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380; os dois primeiros com classificação fiscal 2710.00.41 e os dois últimos com classificação fiscal 2710.00.42. Merece esclarecer que o Marine Gasoil é o próprio óleo diesel, inclusive, obedecendo à mesma classificação fiscal, somente recebe uma nomenclatura diferente em obediência às normas internacionais;

Anteriormente, durante ação fiscal desenvolvida por esta Célula de Gestão Fiscal junto ao contribuinte em comento e relativa ao exercício de 2000, obtivemos informação prestada por escrito, cópia anexa (fls.41/42), onde a própria empresa esclarece que utiliza os produtos Óleo Diesel Marítimo e Marine Gasoil "como diluente na produção de MF 180 ou 380 e para abastecimento a navios e rebocadores da Petrobrás"; já os itens Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380 são utilizados da seguinte forma: o primeiro "como matéria-prima para produção de MF 380 e abastecimento de navios e rebocadores da Petrobras" e o segundo "como insumo na produção de MF 180 e para abastecimento a navios e rebocadores da Petrobras".

Claro está que todos os quatro itens elencados acima são utilizados para abastecimento a navios e rebocadores da Petrobras", para tanto, a empresa emite as notas fiscais com o destaque do ICMS devido consignando com natureza da operação a expressão: "Fornecimento Interno" e lança a débito em sua conta gráfica conforme determina a legislação tributária (art.590 do Dec. nº24.569/97);

Infringe as normas vigentes quando lança, também, a crédito do ICMS as notas fiscais citadas no item acima, anulando o respectivo débito do imposto contrariando a legislação que prorroga para a partir de 1º de janeiro de 2011 o direito ao crédito de ICMS proveniente de mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento (artigo 33 da LC nº87/96 e alterações).

As autuantes apresentam os artigos da legislação que vedam o direito ao crédito das mercadorias destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento, para prazo posterior ao utilizado pelo contribuinte, acrescentando:

A legislação aplicável ao período analisado adiou para 1º de janeiro de 2011, o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS dos produtos destinados ao consumo do adquirente.

Logo o ICMS destacado nas notas fiscais de fornecimento interno do "Óleo Diesel Marítimo, Marine Gasoil, Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380", combustíveis utilizados para abastecer os navios e os rebocadores, não poderia ser lançado a crédito na apuração mensal do imposto devido, posto que não faz parte da cadeia produtiva, tampouco integra o produto final, destinando-se exclusivamente ao abastecimento das embarcações de transporte da empresa, devendo, portanto, ser mantido o lançamento a débito das respectivas notas fiscais.

Ainda em análise a documentação do contribuinte as autuantes esclarecem:

Analisando a documentação fiscal do contribuinte, constatamos que o mesmo, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2006, emitiu diversas notas fiscais de saída com destaque do ICMS próprio sempre que utilizou para o consumo interno os combustíveis "Óleo Diesel Marítimo, Marine Gasoil, Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380";

Oportuno salientar que, a partir do mês de outubro de 2004, houve uma mudança na sistemática de escrituração e codificação dos produtos em questão (Óleo Diesel Marítimo, Marine Gasoil, Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380). Ocorre que, até outubro de 2004, as notas fiscais possuíam como remetente e destinatário o CNPJ da LUBNOR, portanto, identificados e classificados com a expressão – Fornecimento Interno, no entanto, com a mudança no sistema adotado pela LUBNOR, as notas fiscais relativas ao item Óleo Diesel Marítimo passaram a apresentar como destinatário o CNPJ da base de Paracuru, alterando, única e exclusivamente, **de forma escritural**, o destino dado ao citado produto. Destaca-se a expressão **de forma escritural**, porque efetivamente o destino do produto continua sendo fornecimento interno;

Consoante o disposto acima, as notas fiscais relativas ao produto Óleo Diesel Marítimo foram transferidas pela LUBNOR para a base de Paracuru (Lagoa Grande). Apesar de constar nos documentos fiscais a denominação "Transferência de Combustíveis ou Lubrificantes de Produção do Estabelecimento" (CFOP 5658) ou "Transferência de Combustíveis ou Lubrificantes Adquiridos ou Recebidos" (CFOP 5659), na realidade trata-se de uma transferência para uso e consumo nos navios e rebocadores, ou seja, Fornecimento Interno;

Após exame cauteloso da documentação fiscal da empresa, trouxemos para este Auto de Infração somente os documentos fiscais que se referem efetivamente a abastecimentos de navios, caso em que no rodapé da nota fiscal identificamos inclusive o nome da embarcação abastecida com os produtos "Marine Gasoil, Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380", bem como os documentos que se referem ao abastecimento de rebocadores, caso em



que consta no campo "Dados Adicionais" da nota fiscal o nome do rebocador abastecido com o produto "Diesel Marítimo";

A empresa destacou o ICMS nas notas fiscais aplicando a alíquota de 25% para as saídas destinadas ao consumo ("fornecimento interno") dos produtos "Óleo Diesel Marítimo e Marine Gasoil" e aplicando a alíquota de 17% para os demais produtos, como previsto em legislação;

Lançou as notas fiscais de fornecimento interno a débito do ICMS no Livro Registro de Saídas;

Lançou, indevidamente, as mesmas notas fiscais a crédito do ICMS no Livro Registro de Entradas, anulando o débito do imposto quando da apuração mensal do mesmo;

Tendo em vista que a empresa manteve saldo devedor durante todo o período analisado, efetuamos o levantamento dos valores dos créditos de ICMS indevidamente aproveitados através da análise dos documentos fiscais e arquivos magnéticos para apuração do valor do imposto mensal que deixou de ser recolhido.

Instruem o processo: Ordem de Serviço nº2008.05806, Termo de Intimação nº2008.04406, Informações Complementares, Quadro demonstrativo das operações de fornecimento interno e transferências p/ fornecimento interno, cópias das notas fiscais e cópias dos Livros Registro de Saídas e de Entradas 2004, 2005 e 2006.

A recorrente apresenta, às fls.1242/1261 dos autos, sua impugnação ao feito fiscal, alegando:

Os produtos da presente ação fiscal participam da cadeia comercial e industrial da contribuinte, ora abastecendo navios e rebocadores, que transportam petróleo e seus derivados e viabilizam a atracação dos navios tanques aos portos, respectivamente, ora servindo de insumo para a mistura e especificação de outros produtos.

A aquisição para consumo próprio como consumidor final, é vedado o direito a crédito de ICMS, por não se tratar de mercadoria que vá integrar eventual cadeia econômica. No caso de aquisição para utilização na atividade fim da empresa, é assegurado o direito de crédito de ICMS, já que a mercadoria encontra-se inserida dentro da mesma cadeia produtiva, que, abrangendo a aquisição, continua quando da saída de mercadorias ou prestação do serviço.

As mercadorias que adentrem o estabelecimento para serem utilizadas no desenvolvimento da atividade do contribuinte, mesmo que não integrantes do produto final, concedem o direito ao crédito, pois a não cumulatividade é relativa ao processo econômico, objetivando que a tributação real não seja superior à tributação nominal.

No que tange ao Óleo Diesel Marítimo e Marine Gasoil, tendo em vista que ambos são adquiridos pela UN – LUBNOR de outras unidades (UN's) da PETROBRAS aplica-se aqui a tese de que a mera transferência de

titularidade de produtos, sem natureza negocial, não constitui operação para fins de incidência de ICMS.

Já em relação ao Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380, tais mercadorias são produzidas pela própria UM – LUBNOR, razão pela qual nessa hipótese, mais adequada a aplicação da tese do autoconsumo, segundo a qual a tributação nestas condições também é injurídica.

Na mera transferência do produto (que sequer ainda é mercadoria), entre estabelecimentos de um mesmo titular, 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-se que não houve circulação jurídica do referido produto (mas mera transferência física entre estabelecimentos do mesmo titular).

Ao que se depreende da realidade fática e documental posta na autuação fiscal, não cabe a incidência de ICMS sobre o consumo interno de Marine Fuel 180 e 380, quer seja, na utilização como insumo para a produção de outros produtos, quer no abastecimento de navios e rebocadores, por falta de fundamento jurídico.

Solicita, ainda, a realização de perícia para demonstrar a real origem das mercadorias, bem como a sua utilização no processo industrial do contribuinte.

Por fim, solicita a improcedência do auto de infração.

Processo encaminhado à Célula de Julgamento de 1ª Instância deste CONAT, para Julgamento.

A julgadora singular manifesta-se, então, pela procedência da autuação, artigo 590 do Decreto nº24.569/97, artigo 33, inciso I da Lei Complementar nº122/06, artigo 60, inciso IX, alínea “a” do Decreto nº24.569/97, com penalidade prevista no artigo 123, inciso II, alínea “a” da Lei nº12.670/96.

A recorrente interpõe recurso voluntário, aduzindo os mesmos pontos da impugnação, acrescentando uma preliminar de extinção pela decadência dos fatos geradores anteriores a 07/02/2002.

A Consultoria Tributária emite Parecer de nº223/2009, sugerindo a manutenção da decisão de procedência de 1ª Instância, referendado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

É o relatório.



**VOTO**

O presente auto de infração denuncia que o contribuinte aproveitou-se indevidamente de crédito de ICMS proveniente de operação de consumo interno dos produtos Óleo Diesel Marítimo, Marine Gasoil, Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380.

Inicialmente, examinamos a questão preliminar argüida. A presente ação fiscal foi realizada em 2008, referente a fatos geradores dos anos de 2004, 2005 e 2006. O argumento apresentado quanto à decadência dos fatos geradores não se aplica ao presente caso, já que os exercícios fiscalizados encontram-se dentro do prazo decadencial previsto pela legislação vigente para lançamento do crédito tributário. Portanto, afasto a preliminar argüida, por falta de fundamentação legal.

No que se refere ao pedido de perícia do contribuinte para demonstrar a real origem das mercadorias, bem como a sua utilização no processo industrial do contribuinte, comprovando assim a inexistência da infração apontada, entendo que a documentação apresentada é bastante e suficiente para comprovação da irregularidade apontada no auto, não sendo necessária referida providência.

Em seguida passo a analisar os argumentos da defesa do contribuinte, quanto ao autoconsumo e a transferência de produtos para consumo.

O contribuinte argumenta em seu recurso que no auto consumo não existe circulação jurídica da mercadoria, e, para tal operação não deve incidir imposto, já que não houve transferência de titularidade. Argüi que a determinação contida no artigo 590 do RICMS é equivocada, inconstitucional.

Argumenta, ainda, que tal mercadoria encontra-se inserida na cadeia produtiva da empresa como insumo, mesmo que não integre o produto ou serviço final, sendo, assim, possível o aproveitamento do crédito do ICMS proveniente de tais operações.

O artigo 590 determina 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".

As autuantes fundamentam a ação fiscal no artigo 590, acima transcrito, pois entendem que referida mercadoria não se caracteriza insumo e, sim, um bem de consumo, utilizado pela empresa para abastecimento de navios e rebocadores, devendo obedecer o que determina o artigo 590, emitindo nota fiscal de saída com destaque do imposto.

No que se refere à transferência de mercadoria, a legislação estadual, Decreto nº24.569/97, determina que ocorre o fato gerador do ICMS, na entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outra unidade da Federação, destinados a consumo ou ao ativo permanente, artigo 3º, inciso XV.

O artigo 155, § 2º da Constituição Federal de 1988 assegura o princípio da não cumulatividade, determinando que seja compensado o que for devido em cada



operação relativa à circulação de mercadorias ou prestações de serviços com o montante cobrado nas anteriores.

O Decreto nº24.569/97 dispõe sobre a não cumulatividade do ICMS no artigo 57, "o imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadoria ou prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores por este ou por outro Estado."

Para que o crédito do imposto seja considerado legítimo a legislação estadual determina critérios para utilização. O artigo 65 estabelece as restrições quanto ao aproveitamento do crédito do ICMS.

Artigo 65: "Fica vedado o creditamento do ICMS nas seguintes hipóteses:

.....

II – entrada de bem destinados ao uso ou consumo de estabelecimento, bem como os respectivos serviços de transporte, até a data prevista em Lei Complementar."

A Lei Complementar, quanto ao princípio da não cumulatividade estabelece em seu artigo 19 a mesma regra da Constituição Federal de 1988, incluindo em seu artigo 20 o direito ao crédito do ICMS decorrente de operações destinadas ao uso ou consumo do estabelecimento.

Artigo 20: "Para compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal de comunicação."

Entretanto, a mesma legislação estabelece prazo para utilização do crédito referente às mercadorias destinadas ao uso ou consumo ou ativo permanente.

Artigo 33: "Na aplicação do art.20 observa-se-á o seguinte:

I – somente darão direito de crédito as mercadorias destinadas ao uso ou consumo de estabelecimento, nele entradas a partir de 1º de janeiro de 2011."

A recorrente, Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS, cadastrada como refinaria, utilizou para abastecimento de seus navios e rebocadores os produtos Óleo Diesel Marítimo, Marine Gasoil, Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380, com emissão de nota fiscal para acobertar a operação realizada, configurando-se uma operação relativa a circulação de mercadoria, sujeitando-se a tributação do ICMS.

A recorrente afirma que não cabe a incidência do ICMS "sobre o consumo interno de Óleo Diesel Marítimo, Marine Gasoil, Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380, quer seja na sua utilização como insumo para a produção de outros produtos, quer no abastecimento de navios e rebocadores, por falta de fundamento jurídico."

A autuação baseia-se na legislação tributária vigente, Decreto nº24.569/97, que determina a vedação do crédito do ICMS proveniente de operações de mercadorias para uso ou consumo, conforme estabelecido no artigo 60.

Artigo 60: "Para fins de compensação do ICMS devido, constitui crédito fiscal o valor do imposto relativo:

.....  
IX – à entrada de bem:

.....  
b) para uso e consumo do estabelecimento, a partir de 01 de janeiro de 2011 (alínea com redação pelo artigo 1º do Decreto nº28.874, de 10/9/07)"

Analisando os documentos acostados aos autos e a infração imputada à recorrente vislumbra-se, claramente, a irregularidade apontada – o crédito indevido. A recorrente creditou-se indevidamente do ICMS, por existir vedação legal para referido aproveitamento. Portanto, obriga-se a recolher a diferença do ICMS calculado.

Diante dessas considerações e diante dos documentos acostados aos autos, entendo que ficou configurado que a empresa recorrente aproveitou-se indevidamente do crédito do ICMS das operações referente a bem de consumo, sujeitando-se, assim, a exigência por parte do Fisco da cobrança do imposto devido.

Assim, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para confirmar a decisão condenatória proferida na Instância Singular, de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Duta Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.

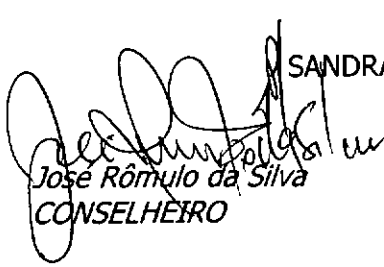
## DECISÃO

Vistos, Relatados e Discutidos os presentes autos, em que é recorrente PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS e recorrido CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA.

A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários já tendo por unanimidade de votos, dado conhecimento ao Recurso Voluntário, resolve: **1. Com relação a preliminar de extinção** pela decadência dos fatos geradores anteriores a 07/02/2002 - Afastada, por unanimidade de votos, uma vez que os fatos geradores objeto da autuação, se referem aos períodos de 2004 a 2006, ao passo que a autuação se deu em 2008, restando, assim, evidente que não se configura a decadência, nos termos dos arts. 150, § 4º e 173 do CTN. **2. Com relação ao pedido de pericia suscitado em grau de recurso** - foi indeferido, por unanimidade de votos, com base no art. 59, II, do Decreto nº 25.468/99. **No mérito**, por maioria de votos, a 2ª Câmara de Julgamento resolve negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão **condenatória** proferida em 1ª Instância, nos termos do voto da Conselheira Relatora e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo



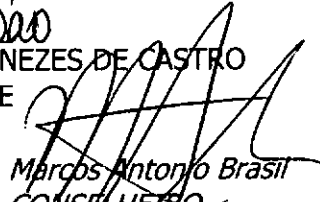
representante da Procuradoria Geral do Estado. Foi voto vencido o Conselheiro José Moreira Sobrinho, que se manifestou pela improcedência da autuação, acolhendo os argumentos da recorrente. SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS, em Fortaleza, aos 18 de de 2010.



José Rômulo da Silva  
CONSELHEIRO

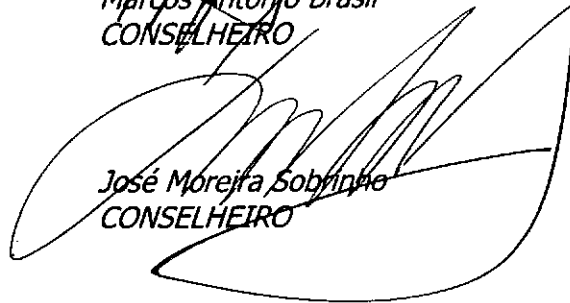


SANDRA MARIA TAVARES MENEZES DE CASTRO  
PRESIDENTE

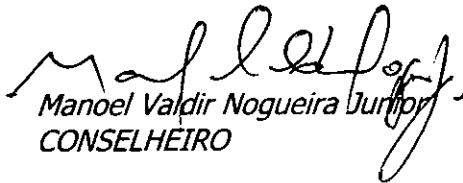


Marcos Antonio Brasil  
CONSELHEIRO

Alexandre Mendes de Sousa  
CONSELHEIRO



José Moreira Sobrinho  
CONSELHEIRO



Manoel Valdir Nogueira Junior  
CONSELHEIRO



Jeritza Gurgel Holanda Rosário Dias  
CONSELHEIRA



Daniela Sousa Gouveia  
CONSELHEIRA



Sebastião Almeida Araújo  
CONSELHEIRO

UBIRATAN FERREIRA DE ANDRADE  
PROCURADOR DO ESTADO