



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
*Secretaria da Fazenda*

*Contencioso Administrativo Tributário*  
*Conselho de Recursos Tributários*  
*2ª Câmara de Julgamento*

Resolução Nº 184...../2011

20ª Sessão Extraordinária de 25 de abril de 2011.

Processo de Recurso Nº: 1/1136/2007

Auto de Infração Nº: 1/200700779.

Recorrente: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS.

Recorrido: Célula de Julgamento de 1ª Instância

Relator: Manoel Marcelo Augusto Marques Neto

**EMENTA: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - BENS DE CONSUMO.** 1 - Preliminar de Extinção em razão de **decadência** não acatada, por unanimidade de votos, aplicação do art. 173, I do CTN. 2 - Afastada por unanimidade de votos a conversão do curso do processo em realização de perícia. 3 - Créditos ICMS, relativos a bens de consumo, aproveitados. Recurso voluntário conhecido e não provido. Auto de Infração julgado **procedente**, por maioria 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/ nova redação dada pela Lei nº 13.418/2003.

## RELATÓRIO

Consta do Auto de Infração, lavrado contra a empresa: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS:

*“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 operação de consumo interno dos produtos: óleo diesel, marine gasoil, marine fuel 180 e 380, durante o exercício de 2002, no valor de R\$ 4.499.460,36”.*

Os autuantes indicam como dispositivos infringidos os artigos: 60, IX, B e 66 do Decreto nº 24.569/97; artigo 33 da LC nº 87/96 e alterações; e sugere como penalidade à prevista no artigo nº 123, inciso II alínea “a” da Lei nº 12.670/96, alterado pela Lei nº 13.418/03.

Nas Informações Complementares, ratificam a acusação constante da peça inicial e esclarecem o procedimento adotado para apurar o crédito indevido referente ao exercício de 2002.

Constam como anexos ao Auto de Infração: Ordem de Serviço nº: 2006.38156; Termo de Início nº: 2006.31722; Termo de Conclusão nº 2007.02170; Quadro demonstrativo do levantamento fiscal; cópias das notas fiscais; declaração de documentos a disposição do contribuinte e protocolo de devolução de documentos fiscais; cópia do Termo de Intimação s/n e cópia da resposta ao Termo de Intimação s/n (e-mail).

O contribuinte apresentou, tempestivamente, impugnação ao lançamento, conforme fls. 262 a 283 dos autos.

O processo foi julgado Procedente em 1ª Instância, conforme decisão de fls. 286 a 291 dos autos.

O contribuinte, inconformado com a decisão exarada em 1ª Instância, interpôs recurso voluntário, requerendo: O reconhecimento da decadência, para os fatos geradores anteriores a 07/02/2002 e com relação ao período restante, a insubsistência do auto de infração; defende, ainda, a realização de perícia em busca da verdade material, com o objetivo de demonstrar a real origem das mercadorias, bem como sua utilização no processo industrial. (fls.302 a 337).

O *Parecer da Consultoria Tributária*, nº 110/2009, adotado pelo representante da d. Procuradoria Geral do Estado sugeriu o conhecimento do recurso voluntário e o seu desprovimento, mantendo-se a decisão singular recorrida.

O processo esteve na pauta de julgamento da 48ª sessão ordinária da 2ª Câmara de Julgamento, realizada no dia 19 de maio de 2009. Na ocasião, após o relato, o Sr. Presidente, na forma regimental. Concedeu vistas ao Procurador do Estado, Dr. Ubiratan Ferreira de Andrade. (fls. 344 e 355).

Na 5ª sessão extraordinária, realizada em 21 de fevereiro de 2011, a preliminar de Extinção suscitada pela parte, sob o fundamento da decadência do direito do Fisco constituir crédito tributário, relativamente aos fatos geradores anteriores a 07 de fevereiro de 2002, foi rejeita por unanimidade de votos. Por ocasião dos debates relativos ao mérito, o Sr. Presidente concedeu *vista* do processo ao Conselheiro Pedro Eleutério de

Albuquerque, que na forma regimental a requereu, conforme consta da Ata, com reprodução parcial, extraída dos autos.

*Decisão: A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, dar conhecimento ao Recurso Voluntário. A parte argüiu em seu recurso, preliminar de extinção sob o fundamento da decadência do direito do Fisco constituir crédito tributário, relativamente aos fatos geradores anteriores a 07 de fevereiro de 2002. Sobre esta preliminar, o Conselheiro Francisco José de Oliveira Silva fez as seguintes considerações: "A regra da decadência é a do art. 173, I, do CTN. Na presente hipótese, mesmo se admitindo o prazo do art. 150, § 4º do CTN, o prazo só começaria a fluir a partir de fevereiro de 2007. Dessa forma, a decadência argüida pela parte, relativamente aos meses de janeiro e fevereiro de 2002, ainda assim não se operou." Posta em votação, a preliminar suscitada foi afastada, por unanimidade de votos. Os Conselheiros Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, Francisco José de Oliveira Silva e Silvana Carvalho Lima Petelinkar afastaram a preliminar com base no art. 173, I, do CTN, isto é, a contagem do prazo se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme entendimento do representante da Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Sebastião Almeida Araújo foi contrário à extinção pela decadência com base no art. 150, § 4º do CTN, porque a ação fiscal teve início em 12 de dezembro de 2006 e nesta data não havia ocorrido o decurso do prazo decadencial. Os Conselheiros Pedro Eleutério de Albuquerque, Samuel Aragão Silva e João Carlos Mineiro Moreira foram contrários a extinção, com base no art. 150, § 4º do CTN, tomando como marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data do recolhimento do imposto que ocorrera em fevereiro de 2002, já que a apuração inicial ocorreu em fevereiro de 2002, não ocorrendo assim, o decurso do prazo de cinco anos.*

Retornando a pauta de julgamento na 20ª Sessão Extraordinária de 25 de abril de 2011.

É o relatório.

#### **VOTO DO RELATOR**

Trata-se de Auto de Infração lavrado sob o fundamento de que o contribuinte, acima nominado: "lançou e aproveitou créditos de ICMS decorrentes de operações de consumo interno dos produtos Óleo Diesel, Marine Gasoil, e Marine Fuel 180 e 380 durante o exercício de 2002", conforme relato contido no Auto de Infração.

#### **PRELIMINAR DE MÉRITO - DECADÊNCIA.**

Dentre as razões recursais que se contrapõem à imputação fiscal, verifica-se a preliminar de mérito sobre a qual a recorrente requereu a extinção processual com arrimo no instituto da **decadência**, referente ao período dos fatos geradores ocorridos antes de 07/02/2002, por entender que no presente caso, por tratar-se 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.

O Código Tributário Nacional prevê no § 4º do art. 150 - o marco inicial para a contagem do prazo de cinco anos do fato gerador, enquanto o art. 173, I - prevê o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

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:

Aplicação da *regra especial* de decadência - Art. 150, § 4º do CTN, quando há pagamento do tributo.

Aplicação **exclusiva** da *regra geral* de decadência Art. 173, I do CTN, sem o pagamento do tributo.

Não se pode cogitar de pagamento do crédito tributário contido no auto de infração, quando o valor a este correspondente, fora inteiramente deduzido ou abatido. A recorrente diz que emitira as notas fiscais, destacando o ICMS o qual aproveitou inteiramente, a título de crédito fiscal, como se decalca às fls.264 dos autos:

*"... foram emitidas notas fiscais para fins meramente contábeis, de forma que se pudessem lançar na conta de créditos os valores referentes ao ICMS incidentes nas operações de aquisições para bens de uso e consumo, crédito esse disposto na LC 87/96."*

Após o exame e análise de todo o processo nos conduziu ao entendimento de que no presente processo, trata-se da aplicação exclusiva do artigo 173, I, do CTN, por conceber de lançamento por homologação, **sem o pagamento** de tributo. Portanto, não há o que homologar e, neste caso, a constituição do crédito há de observar o dispositivo retrocitado 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. Ou seja, o prazo só começaria a fluir a partir de fevereiro de 2007. Dessa forma, a decadência argüida pela parte, relativamente aos meses de janeiro e fevereiro de 2002, não se operou.

## DO PEDIDO DE PERÍCIA

Em sua defesa, o recorrente pleiteia a realização de perícia técnica para a elucidação da real origem e destino do *Óleo Marítimo, marine fue/ 180 e marine fue/ 380*, requerendo que sejam respondidos os seguintes quesitos:



1 - No período apurado no auto de infração os produtos acima, eram procedentes de outras unidades da PETROBRÁS?

2 - No período apurado no auto de infração os produtos acima, eram produzidos pela própria UN LUBNOR?

3 - Se no período apurado no Auto de Infração tais produtos acima referidos foram consumidos integralmente no processo de produção da empresa autuada?

O Decreto nº 25.468/99, que regulamenta o *Processo Administrativo Tributário* estadual, estabelece no artigo 59 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.

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".

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* (fls. 14 a 16), 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.

De tudo examinado, a par das razões recursais expendidas, que ampare o pedido de realização de perícia, ao qual rejeito, por ser a providência desnecessária, em vista das provas dos autos, das afirmações trazidas na impugnação e recurso.



## EXAME DE MÉRITO.

### 1. Da Não-Incidência de ICMS sobre o "Autoconsumo".

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".*

Observa-se 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, conforme consta às folhas 317 do recurso apresentado.

*"As notas fiscais somente foram emitidas em obediência ao art. 590 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 (...)"*

A autuação fiscal tem por fundamento o descumprimento pela autuada da legislação tributária no que se refere à autorização legal para creditamento do ICMS em operações envolvendo os seguintes produtos: *Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380*, utilizados no abastecimento de navios e rebocadores.

A norma regulamentadora, Decreto nº 24.569/97 - RICMS/CE, disciplina a forma e o registro de produção própria do estabelecimento, estabelecendo 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.*

*Parágrafo único. A base de cálculo do imposto de que trata o caput, será o valor constante da contabilidade do estabelecimento, ou na sua falta, o custo de produção ou de aquisição.*

### 2. Do Consumo das Mercadorias nos Processos Industrial e Comercial.

"Segundo a recorrente que antes não admitia tratar os produtos ( Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380) de "mercadorias" agora, em novo tópico recursal, assim os considera, afirma: *"Esses produtos 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, ora servindo de insumo para a mistura e especificação de outros produtos."*



Percebe-se que os produtos acima não deixam de ser mercadorias, mas as **mercadorias** tanto podem vir a ser consideradas como **bens de consumo** ou como **insumos** quando utilizadas no processo industrial.

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 ou constam de documentos fiscais utilizados como **bens de consumo**.

Porquanto, na subsunção dos fatos à norma, os produtos - marine fuel 180 e 380 - não foram recebidos para comercialização, mas para autoconsumo, embora tenham sido utilizados no desenvolvimento de suas atividades, não se tem como integrante do produto final. Da mesma forma, 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 também não integra o produto final, devendo ser considerado **bem de consumo**.

Portanto, indevido o aproveitamento do crédito do ICMS 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 10 de janeiro de 2011."*

Ainda, em sede recursal, há 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, *In 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. 117. 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,"*

#### **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 de procedência, exarada em 1ª Instância, nos termos do Parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douda Procuradoria Geral do Estado.

É o voto.






## DEMONSTRATIVO DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO

ICMS: (17%)	R\$ 4.499.460,35
Multa:	<u>R\$ 4.499.460,35</u>
<b>Total</b>	<b>R\$ 8.998.920,70</b>

### DECISÃO

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

Conforme consta dos registros da Ata da **5ª Sessão Extraordinária, realizada em 21 de fevereiro de 2011, foram julgadas, naquela data, as preliminares a seguir transcritas:** “A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, dar conhecimento ao Recurso Voluntário. A parte argüiu em seu recurso, preliminar de **extinção** sob o fundamento da decadência do direito do Fisco constituir crédito tributário, relativamente aos fatos geradores anteriores a 07 de fevereiro de 2002. Sobre esta preliminar, o Conselheiro Francisco José de Oliveira Silva fez as seguintes considerações: “*A regra da decadência é a do art. 173, I, do CTN. Na presente hipótese, mesmo se admitindo o prazo do art. 150, § 4º do CTN, o prazo só começaria a fluir a partir de fevereiro de 2007. “Dessa forma, a decadência argüida pela parte, relativamente aos meses de janeiro e fevereiro de 2002, ainda assim não se operou.*” Posta em votação, a preliminar suscitada foi afastada, por unanimidade de votos. Os Conselheiros Manoel Marcelo Augusto Marques Neto, Francisco José de Oliveira Silva e Silvana Carvalho Lima Petelinkar afastaram a preliminar com base no art. 173, I, do CTN, isto é, a contagem do prazo se inicia a partir do primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme entendimento do representante da Procuradoria Geral do Estado. O Conselheiro Sebastião Almeida Araújo foi contrário à extinção pela decadência com base no art. 150, § 4º do CTN, porque a ação fiscal teve início em 12 de dezembro de 2006 e nesta data não havia ocorrido o decurso do prazo decadencial. Os Conselheiros Pedro Eleutério de Albuquerque, Samuel Aragão Silva e João Carlos Mineiro Moreira foram contrários a extinção, com base no art. 150, § 4º do CTN, tomando como marco inicial para a contagem do prazo decadencial a data do recolhimento do imposto que ocorrera em fevereiro de 2002, já que a apuração inicial ocorreu em fevereiro de 2002, não ocorrendo assim, o decurso do prazo de cinco anos.” **Voltando à pauta nesta data**, foi analisado o pedido de **perícia técnica** formulado pela parte para elucidação da real origem e destino do Óleo Diesel Marítimo, Marine Gasoil, Marine Fuel 180 e Marine Fuel 380 – Referido pedido foi indeferido, por unanimidade de votos, por ser esta providência desnecessária ao deslinde da matéria em questão. **No mérito**, por maioria de votos, a 2ª Câmara resolve negar provimento ao recurso interposto, para confirmar a decisão **condenatória** proferida em 1ª Instância, nos termos do voto do Conselheiro Relator e de acordo com o Parecer da Consultoria Tributária, referendado pelo representante da Procuradoria Geral do Estado. Foram votos vencidos os Conselheiros Samuel Aragão Silva e João Carlos



Mineiro Moreira, que se manifestaram pela improcedência nos termos do voto do Conselheiro Samuel Aragão, assim delineado: "Reconheço o direito ao crédito do ICMS com observância à decisão do STJ, no Recurso Especial nº 1.175.166 – MG, que reconhece o direito ao crédito sobre insumos efetivamente consumidos na atividade fim da empresa, com destaque para a seguinte passagem do voto do Ministro Relator: 'Assim, a partir da LC 87/1996, os insumos efetivamente aplicados e consumidos na atividade fim do contribuinte dão ensejo ao creditamento, ainda que não integrem o produto final.' " Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antônio Luís do Nascimento Neto. Esteve presente para sustentação oral do recurso, a representante legal da recorrente, Dra. Marisa Sanford Silveira.

**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 06 de junho de 2011.

  
Alexandre Mendes de Sousa  
**PRESIDENTE**

  
Francisco Wellington Avila Pereira  
**CONSELHEIRO**

  
Antônio Gilson Aragão de Carvalho  
**CONSELHEIRO**

  
Manoel Marcelo Augusto Marques Neto  
**CONSELHEIRO**

  
Aderbalina Fernandes Seipião  
**CONSELHEIRA**

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
**PROCURADOR DO ESTADO**

  
João Carlos Mineiro Moreira  
**CONSELHEIRO**

  
Samuel Aragão Silva  
**CONSELHEIRO**

  
Antônio Luís do Nascimento Neto  
**CONSELHEIRO**

  
Sebastião Almeida Araújo  
**CONSELHEIRO**