



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

RESOLUÇÃO Nº 381 /2011  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
119ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 17/06/2011  
PROCESSO Nº 1/341/2006  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº 1/200521853  
RECORRENTE: PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
AUTUANTE: EDILENE VIEIRA DE ALEXANDRIA E ROSILENE DE SOUZA  
CARVALHO MACIEL  
MATRÍCULA: 107.411-1-4 E 105.765-1-2  
RELATOR: Conselheiro Samuel Aragão Silva

**EMENTA: ICMS - CRÉDITO INDEVIDO - BEM DE CONSUMO: 1.** Aproveitamento de créditos relativos a óleo diesel marítimo e marine gasoil consumidos no abastecimento de navios e embarcações. **2.** Tratando-se de retorno dos autos, haja vista o afastamento da decadência pelo Conselho Pleno, a questão cinge-se ao exame de mérito. **3.** Recurso voluntário conhecido e improvido. 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. Fundamentos no art. 33, I, da Lei Complementar 87/96. Confirmada a decisão exarada em 1ª instância, conforme Parecer adotado pela PGE. **4.** Penalidade: Art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96 com as alterações da Lei nº 13.418/2003.

**RELATÓRIO**

O auto de infração, do presente Processo Administrativo Tributário, relata a seguinte acusação fiscal:

"LANCAR CREDITO INDEVIDO DE ICMS, PROVENIENTE DE OPERAÇÃO DE ENTRADA DE BEM OU MERCADORIA PARA USO OU CONSUMO DO ESTABELECIMENTO.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

O CONTRIBUINTE LANCOU E APROVEITOU CREDITOS DE ICMS DECORRENTE DE OPERACOES DE CONSUMO INTERNO DOS PRODUTOS OLEO DIESEL MARITIMO E MARINE GASOIL DURANTE O EXERCICIO DE 2000 NO VALOR TOTAL DE R\$ 3.226.642,55."

**DEMONSTRATIVO**

Principal	R\$ 3.226.642,55
Multa	R\$ 3.226.642,55
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 6.453.285,10</b>

Dispositivos infringidos: Artigos 60, inciso IX, alínea b e 66 do Decreto nº 24.569/97 e artigo 33 da Lei Complementar 87/96. Penalidade: Art. 123, II, "a" da Lei nº 12.670/96 com as alterações da Lei nº 13.418/2003.

Nas informações complementares de fls. 03 a 07, os agentes fiscais detalharam os procedimentos utilizados na presente ação fiscal.

Instruem os autos: Ordem de Serviço nº 2005.18901 (fls. 08); Termo de Início de Fiscalização nº 2005.15952 (fls. 09); Termo de Conclusão de Fiscalização nº 2005.24089 (fls. 10); Planilha Demonstrativa das Operações da Saídas para Fornecimento Interno (fls. 11 a 16); Cópia das Notas Fiscais (fls. 17 a 154); Termo de Disponibilidade de Documentos (fls. 155).

O contribuinte impugnou o lançamento após pedido de prorrogação do prazo, conforme se infere às fls. 168 a 180.

Em primeira Instância, o Julgador Singular declarou a **EXTINÇÃO** do Auto de Infração em face da violação dos artigos 150, parágrafo 4º, operando-se no caso a decadência da pretensão do FISCO de lançar o crédito tributário (fls. 193 a 197). Recurso de Ofício.

A presidência do CONAT, por meio do despacho nº 02/2006, determina a juntada aos autos de manifestação dos agentes fiscais acerca do instituto da decadência com diversas decisões do Colendo Superior Tribunal de Justiça (fls. 202 a 229).

O contribuinte apresenta manifestação acerca do despacho retro e da exposição dos agentes fiscais (fls. 230 a 232) por meio do qual reforça os argumentos com relação à tese de decadência do crédito tributário.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

A Consultoria Tributária por meio do Parecer nº 344/2006 (fls. 233/237) opinou no sentido de modificar a decisão de primeira instância e determinar o retorno dos autos para novo julgamento em primeira instância, nos termos do parecer referendado pelo douto representante da Procuradoria Geral do Estado.

A 2ª Câmara de Julgamento, por meio da Resolução nº 109/2007, confirmou a decisão de primeira instância de extinção do processo em razão da decadência do crédito tributário.

A Procuradoria Geral do Estado interpôs Recurso Especial contra a decisão proferida pela 2ª Câmara de Julgamentos (fls. 265 a 276). O contribuinte apresenta suas contra-razões ao recurso especial de fls. 278 a 285.

Despacho de admissibilidade do Recurso Especial proferido pela Presidência do CONAT às fls. 287 a 290.

Em sessão plenária de 30/09/2009, plasmada na Resolução nº 10/2010, o Conselho de Recursos Tributários deu provimento ao Recurso Especial e afastou a extinção do processo anteriormente declarada, determinando o retorno dos autos para novo julgamento em primeira instância (fls. 311 a 315).

O julgador singular emitiu novo pronunciamento acerca do mérito do processo administrativo, desta feita, declarando a PROCEDÊNCIA da acusação fiscal (fls. 319 a 325).

O contribuinte, após o pedido de prorrogação do prazo, irresignado com a decisão de primeira instância, apresenta o seu Recurso Voluntário (fls. 337 a 342).

Novo parecer da consultoria tributária de nº 224/2011, opinando no sentido de conhecer do Recurso Voluntário e negar-lhe provimento para confirmar a decisão de procedência proferida em primeira instância, devidamente referendado pelo representante da Douta Procuradoria Geral do Estado.

É o relatório.

**VOTO**

O crédito tributário exigido no presente auto de infração decorre da acusação de creditamento indevido em razão de entradas de mercadorias para uso ou consumo do próprio estabelecimento (óleo diesel marítimo e marine

*[Handwritten signature]*  
3 *[Handwritten signature]*



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

gasoil), constatada através do levantamento das notas fiscais emitidas pelo contribuinte com o indicativo de fornecimento interno.

De início, convém consignar que a questão se restringe ao exame de mérito da demanda, haja vista, que a decisão do Conselho Pleno já apreciou acerca da não ocorrência da decadência no caso em questão, inclusive, com esteio no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, não podendo mais ser reapreciada tal preliminar nesta instância. Por outro lado, inexistem nos autos pedido de perícia ou elementos que justifiquem a remessa dos autos à Célula de Perícias e Diligências - CEPED.

Quanto ao mérito, a demanda deve ser analisada sob duas teses distintas, quais sejam: não incidência de ICMS sobre o denominado "autoconsumo" e utilização dos produtos como insumos na cadeia industrial.

De início, quanto ao procedimento denominado de "autoconsumo" a justificar a não incidência do ICMS, o contribuinte destacou em sede da impugnação interposta (fls. 176/177), que:

"Em verdade, a relação jurídica de transferência interna de produtos não pode resultar em obrigação de pagamento do tributo. A hipótese de incidência do ICMS se dá com a conjunção dos elementos "circulação" e "mercadoria". O segundo elemento encontra-se presente, mas a circulação – ou a passagem de bens de uma pessoa para outra, a mudança de titularidade de determinado bem – não ocorreu no caso.

A própria LC 87/96 não equiparou às saídas, o consumo, ou a integração no ativo imobilizado, de mercadorias produzidas pelo estabelecimento, tal qual previa o convênio ICM 66/88, art. 2º, parágrafo 1º, inciso II. Se não trata de saída de mercadoria, incabível a incidência do ICMS.

Observa-se que as notas fiscais foram emitidas com a indicação dos preços das mercadorias e 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 175 da impugnação apresentada, que passamos a transcrever:

"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



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

aquisições para bens de consumo, crédito esse disposto na LC 87/96."

Neste ínterim, 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: Óleo Diesel Marítimo e Marine Gasoil, 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:

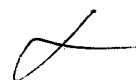

**"Art. 590.** Ocorrendo o consumo ou a integração ao ativo permanente, de mercadoria de produção própria ou adquirida para fins de comercialização ou industrialização, o estabelecimento emitirá nota fiscal com destaque do imposto, consignando como natureza da operação: "Consumo ou Integração ao ativo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

O contribuinte neste tópico não cumpriu com o disposto na legislação ao consignar a natureza da operação de modo diverso do previsto na legislação anteriormente mencionada, mas, também com vedação legal de aproveitamento imediato conforme veremos mais adiante.

Já quanto aos argumentos do contribuinte de que as mercadorias eram utilizadas como insumos nos processos produtivos da atividade industrial, tem-se que, segundo a recorrente que antes não admitia tratar os produtos (Óleo Diesel Marítimo e Marine Gasoil) de "mercadorias" agora, em novo tópico recursal, assim os considera, quando afirma:

"Esses produtos participam da cadeia comercial e industrial da contribuinte, ora abastecendo navios que transportam petróleo e seus derivados, bem como rebocadores que viabilizam a

 5 



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

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 (Óleo Diesel Marítimo e Marine Gasoil) 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 – Óleo Diesel Marítimo e Marine Gasoil - 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, somente sendo permitido **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, que assinala:

 6 



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

"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."

Por fim, no tocante à penalidade aplicável ao caso em questão, é de se confirmar a indicação da multa disposta no Auto de Infração pela agente fiscal – Art. 123, inciso II, alínea "a" da Lei 12.670/96, que consigna no seu texto a cobrança de uma vez o valor correspondente ao crédito indevidamente aproveitado, in verbis:

"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:

a) 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 ou não estornado,"

Pelas razões expostas, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para, no mérito, decidir pela confirmação da decisão condenatória de primeira instância, em conformidade com parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

**DEMONSTRATIVO**

Principal	R\$ 3.226.642,55
Multa	R\$ 3.226.642,55
<b>Total a Pagar</b>	<b>R\$ 6.453.285,10</b>

*[Handwritten signature]*  
7 *[Handwritten mark]*



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS - CRT**

**DECISÃO**

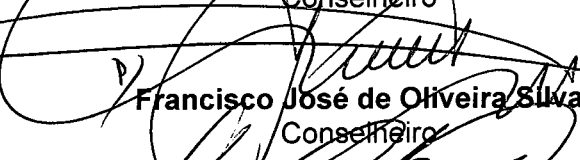
Vistos, discutidos e examinados os presentes autos, em que é recorrente **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A** e recorrido **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 2ª Câmara de Julgamento do Conselho de Recursos Tributários resolve, por unanimidade de votos, conhecer do Recurso Voluntário, negar-lhe provimento, 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. O Sr. Presidente ressaltou que a Câmara está impossibilitada de apreciar a preliminar de decadência suscitada pela parte, uma vez que referida preliminar já foi analisada em todas as instâncias desse Conselho de Recursos Tributários, inclusive pelo Conselho Pleno, que a rechaçou definitivamente, devendo a Câmara ater-se à questão de mérito. Ausente, justificadamente, o Conselheiro Antônio Luís do Nascimento Neto. Este 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/CE, aos 15 de setembro de 2011.

  
**José Wilame Falcão de Souza**  
Presidente

  
**Alexandre Mendes de Sousa**  
Conselheiro

  
**Sandra Afraes Rocha**  
Conselheira

  
**Francisco José de Oliveira Silva**  
Conselheiro

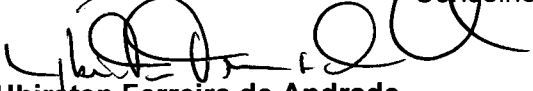
  
**Samuel Aragão Silva**  
Conselheiro Relator

  
**Silvana Carvalho Lima Petelinkar**  
Conselheira

  
**Antonio Luis do Nascimento Neto**  
Conselheiro

  
**Manoel Marcelo Augusto Marques Neto**  
Conselheiro

  
**Sebastião Almeida Araújo**  
Conselheiro

  
**Ubiratan Ferreira de Andrade**  
Procurador do Estado