

A. I. N ° - 298937.0003/06-3
AUTUADO - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
AUTUANTES - JOSÉ ELMANO TAVARES LINS, OSVALDO AZEVEDO BASTOS FILHO, JOSÉ
ANTONIO SOARES SEIXAS e TÂNIA MARIA SANTOS DOS REIS
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 25. 05. 2007

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO JJF Nº 0129-04/07

EMENTA: ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. TRANSFERÊNCIA ENTRE ESTABELECIMENTOS PERTENCENTE AO MESMO TITULAR COM BASE DE CÁLCULO SUPERIOR AO ESTABELECIDO NA LEGISLAÇÃO. Na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular, a base de cálculo do ICMS é o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra. 2. TRANSFERÊNCIAS INTERESTADUAIS DE GÁS LIQUEFEITO DERIVADO DE GÁS NATURAL-GLGN. OPERAÇÕES TRIBUTÁVEIS DECLARADAS COM NÃO TRIBUTÁVEIS. É devido o imposto sobre as operações de saídas de gás natural, pois tais operações encontram-se no campo de incidência do ICMS. Rejeitada à preliminar de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 27/12/2006, exige o ICMS no valor de R\$ 26.526.493,16, em decorrência de:

1. Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 24.614.457,84, nas operações de transferências para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, com a base de cálculo superior ao estabelecido na legislação, no período de janeiro a novembro de 2001. Por utilização do custo fiscal superior ao custo da mercadoria produzida, composto da soma da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.
2. Deixou de recolher ICMS, no valor de R\$ 1.912.035,32, em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, incidente nas transferências de GLGN, no período de janeiro a outubro de 2001.

O sujeito passivo, mediante advogado legalmente habilitado, impugnou o lançamento tributário, às fls. 201/217, alegando que ambas as infrações se reportam a fatos geradores ocorridos no exercício de 2001, entre o período de janeiro a novembro (infração 01) e janeiro a outubro (infração 02), os quais não foram incluídos pela impugnante na sua denúncia espontânea promovida em setembro de 2006, sob os benefícios da Lei Estadual nº 10.328/2006, que compreendeu os débitos de ICMS com fatos geradores a partir de novembro de 2001.

Aduz que, desta forma, a autoridade fazendária lavrou o presente Auto de Infração, sob o argumento de que, ao ICMS não integralmente pago no vencimento, deve ser aplicado o prazo decadencial do artigo 173, I, do CTN, o que postergaria o início da contagem do referido prazo para o primeiro dia do exercício seguinte, implicando assim, no direito da Fazenda de lançar os créditos referentes a todo o exercício de 2001, pretendendo o afastamento da norma específica do § 4º do artigo 150 do CTN, que rege os tributos sujeitos a lançamento por homologação.

Assevera que esse entendimento da autoridade fazendária é equivocado, maculando todo o teor do Auto de Infração ora impugnando, que por essa razão deve ser anulado, por entender que existe flagrante decadência do crédito tributário ora exigido.

Salienta que a denúncia espontânea antes realizada pela impugnante, quanto a débitos de ICMS decorrentes de negócios jurídicos similares aos versados nas infrações descritas no presente Auto de Infração, em nada enfraquece as razões de defesa alinhadas nessa impugnação, no tocante ao mérito da questão. Isso porque a denúncia em questão se refere a exercícios fiscais diversos do versado na presente lide. Ademais, uma vez que o direito tributário admite que o pagamento efetuado pelo contribuinte, mesmo feito por meio do instituto da denúncia, seja posteriormente objeto de repetição de indébito, por meio da qual o contribuinte se insurge contra os fundamentos fáticos e jurídicos daquele pagamento, devendo ser aplicada a mesma lógica no presente caso, já que o autuado pagou (por meio de denúncia espontânea) o crédito referente a certos exercícios fiscais, mas vem se insurgir contra o mérito do lançamento do crédito pertinente ao exercício de 2001.

Entende que a denúncia espontânea realizada não afasta o direito de impugnar o mérito da questão.

Em seguida volta a expor seu posicionamento em relação à decadência, alegando que o presente Auto de Infração busca exigir crédito já extinto pela decadência, uma vez que parte da premissa equivocada de que se aplica ao presente caso a norma do artigo 173, I, do CTN.

Diz que o equívoco decorre do fato de que o ICMS é tributo sujeito a lançamento por homologação, na medida em que o próprio Código Tributário Nacional, de forma expressa, fixa norma decadencial específica para os tributos sujeitos a essa modalidade de lançamento, nos termos do § 4º do seu artigo 150. Dessa forma, no caos em tela, em que a lei impõe para o Fisco, o exercício da atividade homologatória da atuação do contribuinte, o prazo decadencial para que este a promova e assim aperfeiçoe o lançamento de crédito porventura existente, é de 5 anos contados do fato gerador, nos moldes da norma específica. Assim, todo o período de apuração foi alcançado pela decadência, cujo *termo a quo* era 30.11.2006.

Salienta que de acordo com o artigo 173, I do Código Tributário Nacional, a Fazenda possuí o prazo decadencial de 5 (cinco) anos para constituir seus créditos tributários, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, ou seja, 02.01.2007. Entretanto, essa regra não se aplica ao caso *sub examem*, pois o autuado em nenhum momento deixou de recolher o ICMS sobre os fatos geradores apontados, tendo recolhido valores diversos daqueles entendidos pelo Fisco como devido.

Aduz que não pode o Fisco promover distinção onde o legislador não fez, sob pena de incorrer em interpretação extensiva da norma, em afronta ao princípio da tipicidade cerrada que rege o direito tributário. Se o legislador falou em “dever de antecipar o pagamento” (art. 150 CTN) sem fazer qualquer ressalva quanto à sua integralidade ou não, o pagamento parcial também está contido no âmbito de alcance do conceito utilizado na norma, inclusive, em consonância com a própria sistemática do Código Tributário, que diversos dispositivos, prevê a possibilidade de recebimento do pagamento parcial, citando decisão do STJ e doutrina sobre o tema.

No mérito, em relação a infração 1, diz que as transferências de nafta entre os estabelecimentos do autuado foram promovidas sem qualquer acréscimos no preço, tão-somente agregando-se ao final, os efetivos custos das operações. De fato, no Auto de Infração os autuantes não demonstram, analiticamente, a alegada majoração indevida do preço de transferência das mercadorias para o estabelecimento situado na Bahia, limitando-se a apontar, no Demonstrativo, que instrui o Auto de Infração, o custo unitário e o custo em m³ como verdades absolutas. Ou seja, não há referência à fonte, na qual os autuantes embasaram sua mensuração do custo alegado como correto para as operações, cuja diferença quanto ao custo praticado pela impugnante ensejaria a infração. Não há assim comprovação da alegada majoração dos preços de transferência interestadual de nafta entre os estabelecimentos do contribuinte, o que impõe a aplicação, ao presente caso, da regra geral

delineada nos termos da súmula 166 do STJ, segundo a qual: Não constitui fato gerador do ICMS o simples deslocamento de mercadoria de um para outro estabelecimento do mesmo contribuinte.

No tocante a infração 2, aduz que à época dos fatos geradores, as transferências interestaduais de gás liquefeito derivado de gás natural – GLGN ainda não eram tributáveis, na medida em que os produtos derivados de gás natural somente viriam a ser segregados do conceito de produtos derivados de petróleo pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001 (ao acrescentar o § 4º ao artigo 155 da Constituição), cuja vigência somente teve início em 02.01.2002, em observância ao princípio constitucional da anterioridade (alínea “b” do inciso III do artigo 150 da CF – considerado-se que à época não existia a regra da linha “c”, acrescida pela EC 42/2003). Para fins tributários, antes da EC 33, não havia distinção entre o gás derivado de petróleo e o gás natural, de modo que as transferências interestaduais de ambos os produtos eram admitidos, tanto pelos contribuinte quanto pelos entes tributantes, como albergadas pela imunidade de ICMS prevista na alínea “b”, do inciso X, do art. 155 CF.

Ao final, requer a improcedência do Auto de Infração, declarando-se a decadência do direito de lançar o ICMS pertinente ao exercício de 2001, bem como reconhecendo a inocorrência das infrações.

Na Informação Fiscal, fls. 224/229, os autuantes contestam os argumentos defensivos, inicialmente, em relação a decadência, salientam que a matéria encontra-se explica no artigo 107-A, I do Código Tributário do Estado da Bahia, à semelhança do artigo 173, inciso I do CTN, e igualmente pacificada no Egrégio Conselho de Fazenda Estadual, conforme Acórdãos JJF nº 0022-01/05, 0172-01/05, 0187-01/05 e 0211-01/05 e CJF nº 0102-12/05 e 0113-12/05. Ressaltaram que as matérias das infrações constantes do Auto de Infração, foram objeto das denúncias espontâneas nºs 9389060, 9383061, 9357060, 9366060, 9370067, efetuado pelo autuado, que alegou não incluir o período ora autuado porque no seu entendimento já havia ocorrido a decadência.

Quanto a infração 01, informam que, conforme intimação anexa à folha 07 do PAF, solicitaram do contribuinte as planilhas de custo fiscal de transferências interestaduais de nafta no período, sendo tais planilhas enviadas por meio eletrônico, as quais foram impressas e anexados ao PAF às folhas 11 a 34. Ressaltaram que os dados constantes dessas planilhas foram obtidos pelo contribuinte, através do Sistema Contábil – SCG, logo inconsistente a alegação de omissão de fonte, visto que os dados foram fornecidos pelo próprio autuado e plenamente demonstrado nos anexos que integram o PAF.

Salientam que o custo fiscal mensal foi apurado em metros cúbicos, e como as notas fiscais anteriormente emitidas exibiam as quantidades em quilos, foi necessário a conversão para metro cúbico, para que a confrontação do custo pudesse ser efetuada. Feito isso verificaram que as transferências foram efetuadas com um custo fiscal superior ao apurado, consequentemente ensejando um crédito utilizado a maior.

Asseveram que é descabida a alegação defensiva de inocorrência do fato gerador, literalmente descrito no art. 2º, I, do RICMS/97, o qual transcreveu.

Destacam que as operações de transferências de nafta são realizadas de forma definitiva para o autuado, onde é armazenada, assim como a nafta de sua produção e as importadas, para posteriormente serem comercializadas.

Relativamente a infração 2, diz que o autuado equivoca-se em sua alegação, de que a época dos fatos geradores, as transferências interestaduais de gás liquefeito de gás natural – GLGN ainda não eram tributáveis, pois o artigo 155 da CF/88 definiu a competência para os Estados instituírem impostos, dentre eles o ICMS conforme inciso II, o qual transcreveu, assim como, o § 2º, X, “b”. Acrescentam que o inciso XII, do mencionado artigo, remeteu à lei complementar a definição dos elementos constitutivos do tributo, também definindo os combustíveis e lubrificantes sobre os quais o imposto incide uma única vez, qualquer que seja a sua finalidade, hipótese em que não se aplicaria a não incidência prevista na alínea “b”, inciso X, do § 2º, do art. 155, CF/88.

Asseveram que a Lei Complementar 87/96 em seu artigo 3º, inciso III, estabelece que o imposto não índice sobre operações interestaduais relativas a energia elétrica e petróleo, inclusive lubrificante e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização. Vê-se que a LC nº 87/96 definiu de forma geral, no artigo 2º, inciso I, que o ICMS incide sobre as operações relativas a circulação de mercadorias, e acrescentou nos § 1º do inciso III, do citado artigo, que o ICMS incide também sobre a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificante e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

Aduz que pela leitura desses dispositivos depreende-se que, o ICMS relativo às operações com combustíveis de petróleo, somente sofrem a tributação no local onde ocorre o consumo. Esse entendimento fica evidente quando se faz a leitura sistemática com o artigo 3º, da LC 87/96, onde expressamente estabelece que o ICMS não incide sobre operações interestaduais relativas a petróleo, inclusive lubrificante e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo, quando destinados à industrialização ou à comercialização.

Concluíram que, se a LC definiu de forma expressa as operações com combustíveis que estariam amparadas pela não incidência e, ao mesmo tempo, definiu que as operações quaisquer com mercadorias estariam no campo da tributação, os demais combustíveis não derivados de petróleo estariam na regra geral de incidência do ICMS.

Ao finalizarem, reiteram que o argumento defensivo não tem guarida na legislação.

VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que os autuantes lavraram o Auto de Infração em tela, para exigir imposto em decorrência de 02 (duas) infrações. Na infração 1 é imputado ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS nas operações de transferências para estabelecimento pertencente ao mesmo titular, como base de cálculo superior ao estabelecido na legislação, no período de janeiro a novembro de 2001. Na infração 2 é imputado ao autuado a falta de recolhimento do ICMS em razão de ter praticado operações tributáveis como não tributáveis, regularmente escrituradas, incidente nas transferências de GLGN, no período de janeiro a outubro de 2001, por utilização do custo fiscal superior ao custo da mercadoria produzida, composto da soma da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra.

Na peça defensiva, o autuado impugnou ambas às infrações, embora tenha asseverado que em setembro de 2006 formalizou Denúncia Espontânea, sobre as mesmas matérias, porém, em relação aos fatos geradores a partir do período objeto da autuação em lide. Tal fato, em meu entendimento, demonstra que o próprio contribuinte autuado reconhece as operações como tributáveis pelo ICMS.

Em relação à arguição de constitucionalidade, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma, razão pela qual o argumento defensivo não pode ser acolhido.

Quanto à alegação defensiva de decadência do lançamento tributário (infrações 1 e 2), pois os fatos geradores ocorreram no período de janeiro a novembro de 2001, não pode ser acolhida, uma vez que o art. 107-A, em seu inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia, estabelece que o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No caso em lide, por se reportar a fatos geradores do exercício de 2001, o prazo para a contagem iniciaria em 01/01/02, cujo prazo final se daria em 31/12/2007.

Como o lançamento ocorreu em 27/12/2006, portanto, obedeceu ao prazo decadencial, o que cai por terra o argumento do autuado.

Neste mesmo sentido, o Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia, através das Juntas de Julgamentos Fiscais, Câmaras de Julgamento Fiscal, nos julgamentos reiterados dos litígios decorrentes da alegação defensiva de decadência, tem firmado o entendimento de que o direito da fazenda pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, somente a título de exemplo cito os Acórdãos Nºs: CJF Nº 0033-11/05; 0061-11/05; 0075-12/05; 0078-11/05; 0102-12/05; 0113-12/05.

Entre as inúmeras decisões, transcrevo trecho do voto consignado no Acórdão CJF Nº 0020-11/05 da 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL:

“VOTO

...

Naquela oportunidade foi dito que embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual após decorridos cinco anos previstos legalmente, são aceitos pelo sujeito ativo da relação tributária.

Contudo, tal entendimento não se pode aplicar quanto às operações e lançamentos em que o sujeito passivo omite do Fisco, deixando de oferecer a tributação, levando o Poder Tributante a recuperá-los mediante lançamento de ofício. Tal entendimento não pode ser diferente, uma vez que se não houve lançamento e, consequentemente, oferecimento à tributação, por questão de inteligência não se pode falar em “tributos sujeitos ao lançamento por homologação”.

Assim, neste caso, o prazo para contagem da decadência deve ser a prevista no artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

... ”

No mérito, em relação a infração 1, não pode ser acolhido os argumentos defensivos de que as transferências de nafta entre os estabelecimentos do autuado foram promovidos sem qualquer acréscimos no preço e que os autuantes não demonstram, analiticamente, a alegada majoração indevida do preço de transferência das mercadorias, limitando-se a apontar, no demonstrativo que instrui o Auto de Infração, o custo unitário e o custo em m³ como verdades absolutas, sem fazer referência à fonte dos dados, uma vez, que como bem destacaram em sua informação fiscal e comprovado na intimação acostada à fl. 07 dos autos, o contribuinte foi intimado a apresentar as planilhas de custo fiscal de transferências interestaduais de nafta no período, sendo que tais planilhas foram enviadas por meio eletrônico, as quais foram impressas e anexados ao PAF às folhas 11 a 34.

Como comprovam os documentos acima citados, os dados foram fornecidos pelo próprio autuado e se encontram plenamente demonstrados nos papéis de trabalho produzidos durante a auditoria tributária realizado pelos autuantes.

A necessidade de conversão em m³, foi motivada pelo fato do custo fiscal mensal ter sido apurado em metros cúbicos, enquanto as notas fiscais foram anteriormente emitidas em quilos, tornando necessário a conversão para metro cúbico para que a confrontação do custo pudesse ser efetuada, sendo comprovado que as transferências foram efetuadas com um custo fiscal superior ao apurado, consequentemente ensejando um crédito utilizado a maior.

Por sua vez, o RICMS/97, ao tratar da ocorrência do fato gerador nas operações internas,

interestaduais e de importação, em seu artigo 2º, inciso I, considera ocorrido o fato gerador do ICMS no momento, entre outras situações, da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, inclusive em caso de transferência, assim entendida a remessa de mercadoria de um estabelecimento para outro do mesmo titular, não podendo ser acolhido o argumento defensivo sobre a Súmula 166 do STJ.

No mesmo sentido, o artigo 56 do referido regulamento, determina que a base de cálculo do ICMS, nas operações internas e interestaduais realizadas por comerciantes, industriais, produtores, extratores e geradores, quando não prevista expressamente de forma diversa em outro dispositivo regulamentar, é:

“V - na saída de mercadoria em transferência para estabelecimento situado em outra unidade da Federação, pertencente ao mesmo titular:

a) ...

b) o custo da mercadoria produzida, assim entendido a soma do custo da matéria-prima, material secundário, acondicionamento e mão-de-obra; ou.”

Desta forma, a infração em tela deve ser mantida.

No tocante a infração 2, a defesa alega que à época dos fatos geradores, as transferências interestaduais de gás liquefeito derivado de gás natural – GLGN ainda não eram tributáveis, na medida em que os produtos derivados de gás natural somente viriam a ser segregados do conceito de produtos derivados de petróleo pela emenda Constitucional nº 33, cuja vigência somente teve início em 02.01.2002. Para fins tributários, antes da EC 33, não havia distinção entre o gás derivado de petróleo e o gás natural, de modo que as transferências interestaduais de ambos os produtos eram admitidos, tanto pelos contribuintes quanto pelos entes tributantes, como albergadas pela imunidade de ICMS prevista na alínea “b”, do inciso X, do art. 155 CF.

Discordo da tese defensiva, pois, em meu entendimento, a característica química de um produto não pode ser alterada por uma norma tributária. Assim, não pode ser admitido que o GLGN, como quer fazer crer o autuado, antes da Emenda Constitucional nº 33 seria um derivado do petróleo e, somente após a vigência da referida ementa passaria a ter sua característica química de gás natural. Tal argumento não tem nenhuma razão lógica, pois apesar de todo o poder expresso de uma Emenda Constitucional, este não é suficiente para alterar a composição química de um produto. O fato é que o gás natural, antes ou depois da referida emenda, nunca foi derivado de petróleo. Logo, não estaria amparado pela imunidade constitucional.

No mesmo sentido, a Lei complementar 87/96, artigo 3º, inciso III, determina que o ICMS não incide sobre as operações interestaduais relativas a petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, quando destinados à industrialização ou à comercialização.

Não sendo o gás natural um produto derivado do petróleo, o mesmo encontra-se enquadrado na regra do artigo 2º, inciso I, da referida Lei Complementar, ou seja:

“Art. 2º O imposto incide sobre:

I - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;”

Assim, entendo que a infração em tela restou caracterizada.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 298937.0003/06-3, lavrado contra

PETRÓLEO BRASILEIRO S/A – PETROBRÁS, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor **R\$26.526.493,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “a” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2007.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA - JULGADOR