

PROCESSO - A. I. Nº 269139.0013/19-9
RECORRENTE - PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS
RECORRIDO - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJJ nº 0043-01/21-VD
ORIGEM - SAT/COPEC
PUBLICAÇÃO - INTERNET 20/06/2023

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF Nº 0129-11/23-VD**

EMENTA: ICMS 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO DE MATERIAL PARA USO E CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. **a)** O critério da essencialidade apresentado pelo Recorrente é o primeiro, mas não único critério a ser adotado. Evidente que se não fosse essencial, sequer haveria discussão em processo. Ocorre que itens de manutenção, que visam à preservação de equipamentos, assim como os inibidores de corrosão, não tem correlação direta com o setor produtivo, atuando marginalmente como elementos que atuam de forma a tornar longevos os equipamentos, sendo que sem a manutenção a produção ocorre da mesma forma, sendo itens essenciais, repito, para preservação do ativo e não para a produção. Assim mantenho a Decisão recorrida. Infração 1 procedente em parte. **b)** Quando o contribuinte lança peças de reposição como sendo incorporação ao seu ativo, e classifica contabilmente como itens do seu ativo, nem por isso o fisco considera que “é um fato” e que por isto é um ativo. O que deve prevalecer o princípio da verdade material e não uma classificação contábil sujeita a erros. Um permutador de calor não deixa de ser um equipamento que integra o patrimônio, ativo imobilizado do contribuinte, pelo fato de estar em conta do ativo circulante, seja por mero erro contábil, seja por conveniência administrativa, ou até por questão relativa ao pagamento de outros impostos que não dizem respeito ao ICMS. Infração 2 parcialmente procedente. **2.** DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS AO CONSUMO DO ESTABELECIMENTO. FALTA DE RECOLHIMENTO. O autuante calculou inicialmente um valor, mas reconheceu o erro, e calculou corretamente reduzindo a infração. No Recurso Voluntário, o recorrente apenas reivindica a questão da redução da base de cálculo, sem, contudo, apresentar o memorial de cálculo que entende correto. Mantida a Decisão recorrida. Infração 3 parcialmente procedente. Negada a preliminar de ilegitimidade passiva. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, decorrente de Auto de Infração julgado Procedente em Parte na primeira instância deste Conselho de Fazenda, lavrado em 26/12/2019, com lançamento de ICMS no valor total de R\$490.823,47, em decorrência de 4 infrações, sendo reconhecida a última infração, no valor de R\$973,08 decorrente da falta de pagamento da diferença de alíquotas de mercadorias

adquiridas em outras unidades da federação, destinadas ao consumo do estabelecimento e sendo impugnadas as 3 primeiras abaixo relacionadas:

Infração 01 (01.02.02) - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ocorrido nos meses de fevereiro, março, maio, junho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 118.472,79, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 02 (01.02.02) - utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento, ocorrido nos meses de janeiro a outubro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 331.849,81, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a” do inciso VII do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 03 (06.01.01) – deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, ocorrido nos meses de maio, julho, agosto, setembro, outubro, novembro e dezembro de 2015, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 39.527,79, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96;

Infração 04 (06.02.01) – deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento, ocorrido nos meses de março, abril, julho, setembro, outubro e dezembro de 2015, acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “f” do inciso II do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Após a impugnação (fls. 21/37)) e a informação fiscal (fls. 651/61), o Auto de Infração foi julgado Procedente em Parte, conforme voto abaixo:

VOTO

Inicialmente, verifiquei que foram observados todos os requisitos que compõem o Auto de Infração, previstos no art. 39 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF), Decreto nº 7.629/99.

O autuado, PETROBRÁS, figura como líder e operador em um consórcio, que tem por objeto a exploração, avaliação, desenvolvimento e produção de petróleo e de gás natural nas áreas outorgadas à PETROBRÁS, mediante Contrato de Concessão pela Agência Nacional de Petróleo – ANP, conforme informado no regime especial concedido por meio do Parecer nº 1.343/2006.

Consta ainda no referido parecer, que o autuado foi obrigado a abrir um CNPJ e inscrição estadual específico em seu nome para registro da aquisição do Consórcio, pois a abertura de inscrição estadual vinculada ao CNPJ do Consórcio acarretaria impossibilidade de utilização da infraestrutura de integração de sistemas da própria PETROBRÁS, o que comprometeria sua atuação como empresa líder.

Tanto no regime original, como nos regimes especiais vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, (Parecer nº 14278/2013 e 34938/2016), o autuado assumiu a responsabilidade pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio.

O consórcio é regulado nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76, conhecida como lei das sociedades anônimas. Assim dispõe o inciso I do art. 278:

Art. 278. As companhias e quaisquer outras sociedades, sob o mesmo controle ou não, podem constituir consórcio para executar determinado empreendimento, observado o disposto neste Capítulo.

§ 1º O consórcio não tem personalidade jurídica e as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

A condição de líder e responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, foi assumida pelo autuado no contrato de constituição do consórcio, e confirmado perante a Secretaria da Fazenda, quando do requerimento da inscrição estadual e da concessão dos regimes especiais para determinação dos procedimentos especiais para cumprimento de obrigações acessórias. Desse modo, rejeito o pedido de nulidade do auto de infração sob a alegação de ilegitimidade passiva do autuado.

Oportuno destacar, que em relação às infrações 01 e 02 o autuado não pode alegar a não utilização do crédito fiscal quando ele mesmo emite as notas fiscais que serviram de instrumento para a transmissão dos referidos créditos fiscais aos consorciados. Utilizar um crédito fiscal não é simplesmente escriturá-lo. Quando o autuado emite documentos fiscais para transmissão dos créditos fiscais aos consorciados, há uma efetiva utilização com repercussão no recolhimento do ICMS.

Em relação à infração 01, o autuado é acusado de utilização indevida de crédito fiscal, decorrente da aquisição de lubrificantes, inibidores de corrosão, graxas, desidratante de gás, hipoclorito de sódio, nitrogênio, óleo diesel, querosene de aviação e trietilenoglicol, conforme demonstrativo da infração 01 (CD fl. 17, pasta “cópia

de crédito indevido de insumos ano de 2015”).

A alínea “b” do inciso I do art. 309 do RICMS, estabelece que constitui crédito fiscal, o valor do imposto cobrado, relativo às aquisições ou recebimentos reais ou simbólicos de matérias-primas, produtos intermediários, catalisadores e material de embalagem, para emprego em processo de industrialização e extração mineral ou fóssil. A condição para apropriação do crédito fiscal na atividade industrial ou extrativa é que a mercadoria seja integrada ou consumida em processo de industrialização ou extração.

É consenso deste órgão julgador, que o que importa para que uma mercadoria possa ser caracterizada como produto intermediário, é onde e como o desgaste acontece. É preciso ficar caracterizado que a mercadoria participou diretamente no processo de fabricação ou extração para que o direito ao crédito fiscal fique configurado.

Os lubrificantes e as graxas são utilizados na manutenção de equipamentos, e o trietileno glicol é utilizado como solvente em limpeza de equipamentos. Os inibidores de corrosão, o hipoclorito de sódio e o nitrogênio já foram objeto de discussão neste CONSEF em julgamento de auto de infração contra a PETROBRÁS com decisão de que tratam-se de materiais de uso ou consumo, conforme trechos a seguir extraídos do Acórdão CJP Nº 0356-12/18:

“O uso do **nitrogênio** para purga dos equipamentos não tem relação direta com o processo produtivo da empresa autuada, pois tal consumo acontece quando da manutenção dos equipamentos, momento em que há interrupção do processo produtivo, conforme se lê na descrição feita pela Recorrente. Ora, se a purga dos equipamentos é um procedimento que acontece no exato momento em que a produção está parada (para manutenção), não é possível, igualmente, falar-se em “emprego no processo de industrialização”, conforme exige o art. 309, inciso I, alínea “b” do RICMS/12, já citado.”

“Outra parte desses materiais possui a função de anticorrosivos, informação que se extrai dos laudos acostados ao processo. São eles: “amina neutralizante”, “biocida”, “carbonato de sódio”, “cloro”, “dispersante”, “**hipoclorito de sódio**”, “**inibidores**” e “tripolifosfato de sódio”. São, igualmente, materiais de uso/consumo cuja função é a preservação dos equipamentos. Não podem propiciar direito ao crédito, pois não se integram nem possuem contato direto com o produto fabricado.”

Por outro lado, de acordo com informações obtidas no endereço eletrônico <https://www.flexim.com/pt-br/industrias/oleo-gas/armazenamento-e-processamento-de-gas-subterraneo/desidratacao-do-gas>, em cada local de perfuração de gás natural, existe uma instalação de desidratação de gás, separando o gás extraído de condensado e água de reservatório. Esta tarefa é realizada através da separação física da água, pela redução da pressão, e também utilizando glicol para a desidratação. O Trietilenoglicol (TEG) é uma substância altamente higroscópica, é pulverizada no vazão de gás e absorve a água residual. Depois disso, a água é destilada e o glicol é reintroduzido no ciclo.

Assim, os desidratantes de gás são utilizados na remoção de hidratos no gás natural, que podem crescer como cristais e plugar linhas e retardar o fluxo de correntes de hidrocarbonetos gasosos. A desidratação também reduz a corrosão, elimina a formação de espuma e evita problemas com catalisadores a jusante. O gás natural é desidratado de acordo com as especificações do cliente quanto ao teor máximo de água. Fazendo parte, portanto, do processo produtivo/extrativo do gás natural.

Já os produtos óleo diesel e gasolina de aviação, podem ser utilizados como combustíveis ou nem fazer parte do processo produtivo ou extrativo. Entretanto, o que chama mais a atenção é que os autuantes relacionam diversas notas fiscais relativas a aquisições desses produtos, mas em apenas uma pequena parte desses documentos inclui o valor do imposto destacado nos documentos como crédito fiscal a ser glosado. Assim, diante da possibilidade de utilização desses produtos como combustível nos equipamentos e por terem sido incluídos na exigência fiscal apenas uma pequena parte das aquisições registradas no demonstrativo, entendo que devem ser retirados da apuração.

Desse modo, considero a infração 01 subsistente em parte, com a retirada da exigência fiscal sobre o desidratante de gás, o trietilenoglicol, o óleo diesel e a gasolina de aviação, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$ 87.257,39, nos seguintes termos:

DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR HISTÓRICO
28/02/2015	11.096,12
31/03/2015	11.696,75
30/05/2015	12.160,97
30/06/2015	15.423,05
31/08/2015	12.077,27
30/09/2015	6.032,99
31/10/2015	6.078,38
30/11/2015	0
31/12/2015	12.691,86
TOTAL	87.257,39

Em relação à infração 02, entendo que antes de discutir acerca do fato de que bens considerados como ativo imobilizado, foram posteriormente contabilizados em contas que as caracterizariam como materiais do uso ou consumo, precisamos analisar a natureza dos produtos.

Segundo afirmação do autuado, em sua defesa, os produtos relacionados na infração 02 são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno utilizados nas manutenções periódicas das unidades produtivas. O autuante transcreveu na informação fiscal a relação como sendo de abraçadeiras, adaptadores, anéis, barras, bomba de combustível para motor, buchas, cabos, cantoneiras, capacitores, chapas, cilindros de gás, compressores, computadores, disjuntores, fusíveis, juntas, joelhos, lanternas, mangueiras, painel solar, retentores, tv, tubos, válvulas, etc.

Os sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e os equipamentos utilizados durante as paradas das unidades produtivas, com o objetivo de manutenção, não estão vinculadas diretamente ao processo de fabricação ou extração e, dessa forma, não há como se permitir o direito ao crédito fiscal nas suas aquisições.

Como já tratado na infração 01, a condição para apropriação do crédito fiscal na atividade industrial ou extrativa é que a mercadoria seja integrada ou consumida em processo de industrialização ou extração.

Assim, desnecessária a discussão acerca das contas às quais foram alocadas essas aquisições, pois não estamos analisando a sua correta contabilização, mas o direito ao crédito fiscal, segundo a legislação tributária em vigor. Infração 02 subsistnte.

Em relação à infração 03, o autuante reconhece que cometeu erros na apuração do DIFAL devido, e apresentou novo demonstrativo, remanescendo a exigência fiscal sobre as notas fiscais nº 2262 e 135047.

A lide permanece em relação ao cálculo do DIFAL sobre a nota fiscal nº 2262. A mercadoria está incluída no Anexo I do Convênio ICMS 52/91, (NCM 8481.80.99), e a tributação oriunda do Estado do Rio de Janeiro deveria ter ocorrido de forma que a carga tributária incidente fosse de 5,14%, conforme alínea "a" do inciso I da cláusula primeira do Convênio ICMS 52/91.

Assim, como a tributação interna deveria ocorrer, de forma que a carga tributária fosse de 8,8%, conforme alínea "a" do inciso I do art. 266 do RICMS, restaria a exigência do percentual de 3,6% a título de DIFAL, e o ICMS de R\$ 71,49.

Desse modo, correto o cálculo trazido aos autos pelo autuante na informação fiscal, ficando a infração 03 reduzida para R\$ 191,49, nos termos do demonstrativo à fl. 60, verso.

A infração 04 foi reconhecida pelo autuado.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do auto de infração, ficando a exigência fiscal reduzida para R\$ 451.487,17, devendo ser homologado o pagamento efetuado pelo autuado, conforme relatório às fls. 67 e 68.

Inconformado, o contribuinte ingressou com Recurso Voluntário às fls. 93/113.

Inicialmente alegou ilegitimidade passiva porque o autuado não se trata de uma filial pertencente à PETROBRÁS, mas sim de um CONSÓRCIO denominado BCAM – 40, integrado pelos seguintes consorciados:

PETROBRÁS - 35%
QUEIROZ GALVÃO - 45%
GEOPARK BRASIL - 10%
BRASOIL MANATI - 10%

Que o consórcio não tem o condão de criar uma pessoa jurídica (um novo sujeito de direitos e obrigações) tampouco constituir um estabelecimento, e que a SEFAZ reconheceu a natureza especial concedendo-lhe um regime jurídico especial com finalidade de operacionalizar obrigações fiscais, trazendo os Pareceres nºs 14.278/2013 e 34.938/2016 em que a FILIAL CONSÓRCIO mensalmente deverá emitir notas fiscais de partilha dos créditos fiscais, tendo como destinatárias as consorciadas proporcionalmente às suas participações.

Que após a apuração mensal do crédito de ICMS objeto da infração 1, o saldo credor foi partilhado aos consorciados e transferido por meio de emissão de nota fiscal conforme demonstrado nos quadros controles de transferências.

Que o saldo credor existente no livro de Apuração de 12/2015, foi transferido para as consorciadas em 11/2017 e 06/2018, demonstrando que o CNPJ 33.000.167/0068-19 não aproveitou efetivamente os créditos relativos às aquisições de insumos, autuado pela fiscalização.

De igual modo, na infração 2, não houve efetiva tomada dos créditos de ICMS relativo à aquisição de bens de ativo imobilizado. Que a totalidade dos créditos autuados foi transferida para os consorciados no mês seguintes ao da competência.

No mérito, quanto à infração 1, os produtos subsistentes da autuação fiscal são matérias secundários ou intermediários. Que a essencialidade no regime da LC 87/96 é o aspecto determinante para autorizar ou não a apropriação do crédito fiscal e assim, se os itens são essenciais à produção, não é possível atribuir-lhes natureza de bens de uso e consumo porque conceitualmente desvinculados dela.

Que na infração 2, a simples transferência de parcela dos débitos da conta transitória – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO para as contas de resultado ou do ativo circulante criariam uma presunção absoluta de que as mercadorias não seriam bens destinados ao ativo permanente e por isso, não gerariam direito ao crédito.

Que no momento da aquisição, é feita também a contabilização deles cujo valor é lançado em contas do ativo imobilizado, entre as quais se incluem as contas contábeis transitórias – MATERIAIS PARA INVESTIMENTO.

Não obstante as transferências das contas contábeis de resultado e de ativo circulante seguem outra lógica: a baixa no valor das contas do ativo imobilizado é efetuada conforme os itens 67 a 72 do pronunciamento técnico CPC No 27.

Que o valor contábil de um item do ativo imobilizado deve ser baixado por ocasião de sua alienação, quando não há expectativa de benefícios econômicos futuras.

Que o fisco não demonstrou a existência de vínculo entre as mercadorias que deram origem aos créditos fiscais lançados no Livro CIAP de 2015 e os bens cujos custos de aquisição foram transferidos da conta contábil para a conta de resultado no mesmo exercício fiscalizado.

Enfim, os bens relacionados se enquadram no conceito de ativo imobilizado porque são mantidos para uso da produção, são sobressalentes, peças de reposição, ferramentas e equipamentos de uso interno em manutenção periódica.

Quanto à infração 3, em relação à Nota Fiscal nº 2.262 a PETROBRÁS refuta a alegação de falta de recolhimento do ICMS na medida em que o como se sabe, o Convênio ICMS 52/91 concede redução de base de cálculo do imposto estadual nas operações com equipamentos industriais e implementos agrícolas. Que uma vez aplicada a redução de base de cálculo para essas operações.

À fl. 116, na sessão de pauta suplementar do dia 06 de agosto de 2021, o processo foi convertido em diligência à INFAZ DE ORIGEM/autuante para que os itens identificados como ativo como COMPUTADOR XEON, PERMUTADOR DE CALOR, TRITURADOR DE ALIMENTOS, CASCO-TUBO, MOTOR EL 3F 440V, MEDIDOR DE VAZÃO, etc., que se constituem em máquinas, equipamentos ou ferramentas de utilização no parque industrial da recorrente fossem retirados da infração 2 e ainda itens mesmo não citados mas que se constituem bens do ativo imobilizado ainda que estejam classificados em contas contábeis do ativo circulante.

O autuante cumpriu diligência, fls. 123/130, o autuante diz que bens antes contabilizados pela autuada como ativo imobilizado transferidos para contas de resultado e ativo circulante não é uma presunção, mas um fato. Que se a autuada reconhece que tais bens não pertencem ao ativo permanente e transfere para as contas de resultado e de ativo circulante, a utilização destes créditos é indevida.

Que para atendimento da diligência, o contribuinte foi intimado em 17/01/2022 para fornecer os bens que classifica como ativo imobilizado que funcionem como conta de estoque e compor o valor creditado a título de ativo imobilizado e quase foram em seguida transferidos para parceiras do consórcio.

Que o contribuinte atendeu parcialmente a intimação.

Que tendo os membros da 1ª CJF entendido que o ativo imobilizado pode ser identificado pela

denominação do bem, independentemente de ter sido registrado no ativo circulante ou resultado, informa os valores do ICMS e do DIFAL, sendo que o débito que era de R\$ 331.849,81 fica reduzido para R\$ 198.715,60.

O Recorrente se manifestou fls. 137/140. Não contestou os cálculos do autuante na diligência, mas apenas reforçou a linha de defesa já adotada quanto aos direitos aos créditos nos termos da LC 87/96, de que se tratam de produtos intermediários, com direito ao crédito em razão do princípio da não -cumulatividade.

O autuante se manifestou à fl. 144 e aduziu que o contribuinte não acrescentou nenhum outro fato que pudesse elidir a ação fiscal.

Às fls. 149/50 após sucessivos adiamentos do julgamento, e após opinativo do Procurador presente à sessão do dia 01.08.2022 o processo foi enviado à PGE/PROFIS para emissão de parecer conclusivo sobre a questão envolvendo a alegada ilegitimidade passiva.

Às fls. 165/66 a PGE emitiu parecer de lavra do Dr. José Augusto Martins Jr, que em resumo informa o seguinte:

Que os pareceres administrativos juntados ao processo, demonstra que o Regime Especial concedido ao autuado apenas AUTORIZOU a constituição de FILIAL CONSÓRCIO, para efetivo gerenciamento das operações do consórcio, não havendo qualquer deslocamento de responsabilidade tributária, por evidente falta de amparo legal.

Quanto à Lei nº 12.402, a alegação de que modificaria a inteligência sobre a sujeição passiva, com a devida vênia, não merece sufrágio, uma vez que não se pode estender lei federal dotada de especificidade circunscrita à contribuição de intervenção de domínio econômico, para definir limites sobre responsabilidade tributária de imposto estadual, à semelhança “ mutatis mutandis”, ao princípio da proibição das isenções heterônomas(a isenção somente será concedida por ente federado a quem a Constituição atribuiu a competência para a criação do tributo).

É o que se depreende do excerto do Expediente Administrativo 025331320130:

“ DO REGIME ESPECIAL”

Cláusula Primeira – A empresa PETROLEO BRASILEIRO S.A – PETROBRAS fica autorizada a constituir uma filial denominada FILIAL CONSÓRCIO, com CNPJ 33.000.167/0068-19 e inscrição estadual 68.079.716, que terá como finalidade o gerenciamento das operações do consórcio denominado BCAM-40 ficando ainda, na qualidade de operador, responsável pelo cumprimento das obrigações fiscais do consórcio, nos termos deste Regime Especial.

Em face do expandido, não há como se emprestar guarida a tese defensiva da ilegitimidade passiva do autuado. Encaminhe-se à SEFAZ/CONSEF para análise e deliberação.

VOTO

De início, aprecio a preliminar de ilegitimidade passiva alegada. Diz o Recorrente que o consórcio não tem personalidade jurídica e que as consorciadas somente se obrigam nas condições previstas no respectivo contrato, respondendo cada uma por suas obrigações, sem presunção de solidariedade.

Que por fim, não houve utilização de crédito de ICMS no CNPJ autuado, uma vez que se trata de CNPJ para constituição de FILIAL CONSÓRCIO uma vez que tem como finalidade o gerenciamento das operações do Consórcio BCAM-40.

De fato, trata-se de um argumento que requer um aprofundamento, mesmo após brilhante parecer da PGE/PROFIS que assegura não haver possibilidade de Lei Federal específica para outro tributo federal, intervir na relação tributária dos estados, impondo limites à sua responsabilidade tributária.

A Receita Federal do Brasil de fato, já enfrentou situações semelhantes e já possui jurisprudência sobre o assunto, conforme pode extrair da nota técnica de consulta da própria RFB, de 1 de Abril de 2016, que aqui reproduzo parcialmente:

Nota Técnica 6 – Cosit, Data 1 de abril de 2016

RECEITA FEDERAL DO BRASIL.

(...)

Observou que o consórcio, ao contratar diretamente empregados e empresas prestadoras de serviço, age em tudo como se fosse empresa, embora lhe falte o requisito da personalidade jurídica. Entende que, nesse caso, pode-se aplicar o art. 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212, de 24 de julho de 1991 (segundo o qual equipara-se a empresa a entidade de qualquer natureza ou finalidade), combinado com o art. 126, III, do CTN, que diz que **“a capacidade tributária independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída”**.

Transcreveu decisão contrária ao seu entendimento, da 6ª Turma da Delegacia da Receita Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Fortaleza, Ceará, proferida nos autos do processo administrativo nº 10320.003804/2007-86, segundo a qual o consórcio não pode figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária, e que o lançamento assim efetuado é nulo de pleno direito:

A decisão da 6ª Turma da DRJ foi submetida ao Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (Carf), em recurso de ofício, e este confirmou o entendimento, nos termos do Acórdão 2302-01.803, 2ª Turma Ordinária da 3ª Câmara, do qual se destaca este trecho, sublinhado em parte:

No caso presente, a responsabilidade tributária recai diretamente sobre as empresas consorciadas em tela, representando a indicação do consórcio [...] constituído por essas mesmas empresas, no polo passivo da obrigação em foco, mero vício na formalização extrínseca do lançamento, eis que a legislação tributária tal formalismo determina.

Por fim, o órgão consulente propôs como solução da própria consulta:

a) considerar que o consórcio, mesmo sem personalidade jurídica, pode ser sujeito passivo de obrigação tributária, equiparando-o a empresa com base o art. 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212, de 1991, e com base no inciso I do parágrafo único do art. 121 do Código Tributário Nacional (CTN) – que diz ser sujeito passivo da obrigação principal, na qualidade de contribuinte, quem “tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador” – e no inciso III do art. 126, que diz: “a capacidade tributária passiva independe de estar a pessoa jurídica regularmente constituída, bastando que configure uma unidade econômica ou profissional”;

b) atribuir responsabilidade solidária às empresas consorciadas “pelas obrigações previdenciárias assumidas pelo consórcio”, com base no art. 124, I, do CTN, que diz: “são solidariamente obrigadas as pessoas que tenham interesse comum na situação que constitua o fato gerador da obrigação principal”, e no art. 152 caput e § 3º da Instrução Normativa nº 971, o qual, repetindo a regra do art. 124 do CTN, acrescentou que a solidariedade se aplica também “às empresas que se associam para a realização de empreendimento e que não atendam ao disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976”.

Com efeito, a **Lei nº 12.402, de 2011**, deu poderes administrativos ao consórcio pelos quais ele pode atuar diretamente na condução dos negócios e praticar atos de interesse da Fazenda Nacional e dos quais resultam obrigações tributárias, mas não inovou quanto à falta de personalidade jurídica que a Lei nº 6.404/76 já havia proclamado (art. 278, § 1º). E quanto à equiparação determinada pela Lei nº 12.546, só se aplica à situação específica que menciona; não se trata da equiparação genérica prevista no art. 15, parágrafo único, da Lei nº 8.212, de 1991.

O texto original da Medida Provisória nº 510, de 28 de outubro de 2010, que foi convertida na Lei nº 12.402, de 2011, previa a atribuição de personalidade jurídica ao consórcio que realizasse **“negócios jurídicos em nome próprio, inclusive na contratação de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício”**.

Porém, isso não foi mantido pela lei de conversão. O objetivo da Lei é bem específico: regular o cumprimento de obrigações tributárias por consórcios que realizarem, em nome próprio, contratações de pessoas jurídicas e físicas. O foco são os tributos devidos por essas pessoas e pelo consórcio, que ao contratar comporta-se como empresa, a despeito de faltar-lhe personalidade jurídica. Os dispositivos têm esta redação: (destaques da citação)

Art. 1º As empresas integrantes de consórcio constituído nos termos do disposto nos arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404, de 15 de dezembro de 1976, respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento, observado o disposto nos §§ 1º a 4º.

§ 1º O consórcio que realizar a contratação, em nome próprio, de pessoas jurídicas e físicas, com ou sem vínculo empregatício, poderá efetuar a retenção de tributos e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias, ficando as empresas consorciadas solidariamente responsáveis.

§ 2º Se a retenção de tributos ou o cumprimento das obrigações acessórias relativos ao consórcio forem realizados por sua empresa líder, aplica-se, também, a solidariedade de que trata o § 1º.

§ 3º O disposto nos §§ 1º e 2º abrange o recolhimento das contribuições previdenciárias patronais, inclusive a incidente sobre a remuneração dos trabalhadores avulsos, e das contribuições destinadas a outras entidades e fundos, além da multa por atraso no cumprimento das obrigações acessórias.

§ 4º O disposto neste artigo aplica-se somente aos tributos administrados pela Secretaria da Receita Federal do Brasil. (grifou-se)

Persiste, portanto, a falta de personalidade jurídica do consórcio, tal como concebida pela Lei nº 6.404. Essa “deficiência” contrapõe-se aos poderes que lhe foram dados para a prática de atos que têm efeitos tributários. É possível, porém, chegar a estas conclusões, com base no art. 1º da Lei nº 12.402.

Conclui-se, pelo que consta do § 2º do art. 1º da Lei nº 12.402, que haverá sempre uma empresa líder, que em regra é quem contrata, faz as retenções devidas e cumpre as obrigações tributárias acessórias. Nesse caso a empresa líder atuará como contribuinte, codevedora das obrigações, e as demais consorciadas permanecem solidariamente responsáveis. Se as empresas não designarem a líder, o consórcio (ente sem personalidade jurídica) poderá fazer tudo que a líder faria, com base no § 1º do art. 1º da Lei 12.402, de 2011, exceto responder pelos tributos devidos, por faltar-lhe a personalidade jurídica

Logo, não é possível aplicar-lhe qualquer sanção por deixar de fazer algo que a Lei lhe faculta. Porém, por força do § 2º do art. 32 da Lei nº 8.212, de 1991, as declarações de interesse da RFB, que são obrigatórias, constituem instrumento hábil e suficiente para a exigência do crédito tributário.

E aqui reside o cerne da questão: se os procedimentos que constituíram esse instrumento hábil não foram realizados pelo sujeito passivo da obrigação, mas sim pelo consórcio (ente sem personalidade jurídica), como tornar efetiva a responsabilidade das empresas consorciadas, prevista no caput do art. 1º da Lei nº 12.402? Como constituir o crédito em nome das consorciadas tomando por base as declarações prestadas pelo consórcio?

Se ocorrer o que prevê o caput do art. 6º ou o inciso I do § 1º do mesmo artigo, da Instrução Normativa nº 1.199, de 2011, isto é, se as retenções, o recolhimento dos tributos retidos e o cumprimento das obrigações acessórias correspondentes forem feitos em nome e no CNPJ de cada consorciada, a situação se resolve pela regra geral prevista no art. 121, parágrafo único, inciso I, do CTN, porquanto o caput do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2011, diz que “as empresas integrantes de consórcio [...] respondem pelos tributos devidos, em relação às operações praticadas pelo consórcio, na proporção de sua participação no empreendimento”.

Nesse caso o lançamento ou qualquer imposição tributária terá que ser desmembrado, de modo a permitir sua individualização às consorciadas, de acordo com a participação de cada uma no empreendimento. Cada consorciada será o sujeito passivo de sua própria obrigação; e todas responderão, solidariamente, pelos tributos devidos, por força do § 1º do art. 1º da Lei nº 12.402, de 2011.

E se ocorrer o que prevê o § 2º do art. 6º, isto é, se a empresa líder contratar, pagar, reter e cumprir as obrigações acessórias, tudo no seu nome e CNPJ, também não deve haver controvérsia, e a questão deve-se resolver com base no inciso I do parágrafo único do art. 121 do CTN. A empresa líder realizará os procedimentos em seu nome e CNPJ (como contribuinte e codevedora das obrigações), e as demais consorciadas respondem solidariamente pelo que ela fizer ou deixar de fazer, por força do § 2º da Lei nº 12.402, de 2011. Nesse caso o lançamento, o auto de infração ou a aplicação de multa será efetuado em nome da líder, vinculando as demais por solidariedade.

Às empresas integrantes de consórcio se aplica em qualquer caso e em relação a qualquer tributo, mas a equiparação do consórcio a empresa somente se aplica na situação específica descrita pelo inciso IX do art. 9º da Lei nº 12.546, de 2011, isto é, tratando-se de consórcio que realizar diretamente (no próprio CNPJ) as contratações e efetuar os respectivos pagamentos, e se a contribuição previdenciária patronal devida pelas empresas que o integram incidir sobre a receita bruta, em substituição à incidente sobre a folha de salários.

Postas estas considerações, aqui faço uma observação de que o exercício fiscalizado, 2015, é posterior à Lei nº 12.546 de 2011, e com um fato de suma importância, que é o recolhimento de impostos vinculados ao CNPJ e à inscrição estadual do Consórcio aqui autuado.

Vejamos agora, o Parecer nº 814/2016:

PGFN CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS COMO SUJEITO PASSIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS COMO SUJEITO PASSIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS:

CONSÓRCIOS DE SOCIEDADES EMPRESARIAIS COMO SUJEITO PASSIVO DAS CONTRIBUIÇÕES PREVIDENCIÁRIAS. Arts. 278 e 279 da Lei n 6.404/76. Lei 12.402/2011 (conversão da MP 510). Instrução Normativa RFB n 1.199/2011. (...) a) no que concerne à sujeição passiva no âmbito da contratação por meio de consórcios, a regra geral é a da não presunção da solidariedade das empresas consorciadas, regra esta que permanece mesmo após a promulgação da Lei nº 12.402/2011 (arts. 278 e 279 da Lei nº 6.404/76); b) a responsabilidade das empresas consorciadas será solidária quando se optar pela realização de negócios jurídicos em nome próprio ou da empresa líder (parágrafos 2º e 3º do art. 1º da Lei 12.402/2011); c) quando do exercício da opção prevista nos parágrafos 1º, 2º e 3º do art. 1º da Lei 12.402/2011, o consórcio deverá efetuar diretamente a retenção e o cumprimento das respectivas obrigações acessórias no CNPJ do consórcio e/ou da empresa líder, com a responsabilidade solidária das empresas consorciadas; d) apenas quando as empresas

consorciadas optarem pela contratação em nome do consórcio é que será possível efetuar a retenção de tributos e o cumprimento de obrigações acessórias no CNPJ do consórcio. Data: 19/05/2016.

Vejamos agora, decisão do Tribunal Regional Federal da 2ª Região (TRF-2) de 27 de Junho de 2018:

A própria Procuradoria da Fazenda Nacional possui o entendimento consubstanciado no Parecer/PGFN/CAT nº 814/2016 acerca da impossibilidade do consórcio ser considerado sujeito passivo da obrigação tributária (fls.415/433):

*“(…) Pela leitura do § 1º do art. 278, verifica-se a regra da não presunção de solidariedade entre as companhias consorciadas. Com base nesta redação, o entendimento administrativo era no sentido de que “o consórcio não possui personalidade jurídica própria, sendo contribuinte da COFINS **cada empresa consorciada, que recolhe a contribuição na proporção do rateio de receitas estabelecido em contrato**” (22º CC – 3ª Câmara – Ac nº 203-10.571, Rel; Cons. Emanuel Carlos Danta de Assis, j. 06.12.2005, DOU, 12 mar.2007 – sem destaques no original).*

Deveria ser observada a proporção da participação da empresa consorciada. Ratificando este entendimento, e ainda considerando apenas a redação dos dispositivos acima elencados, o antigo Conselho de Contribuinte se manifestou em 20.09.2007 no sentido de que “as empresas consorciadas, na forma da Lei 6.404, de 1976, são contribuintes da Cofins, proporcionalmente à sua participação no consórcio, devendo recolher em seus respectivos nomes e CNPJ” (2º CC – 1ª Câmara – Ac. 201-80.596, Rel. Cons. José Antonio Francisco, j. 20.09.2009, DOU, 13 nov. 2007 – sem destaques no original).

É consenso na doutrina sobre o tema que o consórcio de empresas não detém personalidade jurídica, sendo um acordo de vontades provisório para a consecução de fins comuns, detendo, portanto, capacidade cada uma das consorciadas. Assim, o consórcio, isoladamente considerado, não pode ser sujeito de direitos e obrigações. (no mesmo sentido: 1º CC – 7ª Câmara – AC. Nº 107.-08.961, Rel. Cons. Natanael Martins, j. 29.03.2007, DOU, 07 maio 2007) (…)

*Verifica-se que, inicialmente, a decisão da 6ª Turma da Delegacia Federal do Brasil de Julgamento (DRJ) de Fortaleza que concluiu no Processo Administrativo nº 10320.003804/2007-04, que o consórcio não pode figurar no polo passivo da relação jurídico-tributária e que o lançamento efetuado é nulo de pleno direito. **Este processo administrativo trata de débitos lançados em nome do consórcio cujo período de apuração se localiza de 01/02/1999 a 31/07/2001, ou seja, período anterior a Lei 12.402/2011, quando não havia a opção de o consórcio realizar negócio jurídico diretamente e como tal efetuar a retenção e as obrigações acessórias respectivas. (…)***

Consequentemente, entende-se assertivo o acórdão nº 2302-01.803 do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) da 21B Turma Ordinária da 3ª Câmara que reviu o entendimento da DRJ de Fortaleza para afirmar que “repousando a legitimidade passiva tributária sobre as empresas consorciadas e não sobre o consórcio em si considerado, a lavratura da vertente NFLD diretamente em nome deste, unicamente, se configura vício formal consubstanciado em erro de identificação do sujeito passivo da obrigação tributária, a teor do art. 11, I, do Decreto nº 70.235/72”.(…)

Com a Lei nº 12.402/2011, passou a existir a faculdade de retenção e recolhimento de determinados tributos, bem como o cumprimento dos respectivos deveres instrumentais, com a sua realização efetuada diretamente pelo consórcio.(…)

Não seria possível atribuir sujeição passiva ao consórcio antes da Lei nº 12.402/2011, uma vez que remetia-se a responsabilidade diretamente para cada uma das consorciadas na proporção de sua participação. Diferente é o contexto normativo após Lei nº 12.402/2011 (…)

*A sujeição passiva do consórcio deve ser entendida da mesma forma, posto que, **mesmo sem possuir personalidade jurídica (art. 278, § 1º da Lei nº 6.404/1976), possui capacidade tributária, e, neste caso, o contribuinte (art. 121, parágrafo único, inciso i, do CTN)**é o consórcio quando efetuada a opção do § 1º do art. 1º da lei 12.402/2011, tendo como responsáveis (art. 121, parágrafo único, II, do CTN) solidários as empresas consorciadas.*

Antes da alteração legislativa, era possível afirmar que, mesmo possuindo capacidade tributária conforme o art. 126 do CTN, o consórcio não poderia ser o sujeito passivo da obrigação tributária por existir disposição expressa no sentido da responsabilidade proporcional de cada empresa no § 1º do art. 278 da Lei 6.404/76 (…)”.

Os fatos geradores da Execução Fiscal nº 0000149-79.2013.4.02.5001 referem-se aos períodos de 07 /2007 a 12/2010 e 09/2007 a 12/2010, ou seja, anterior à Lei nº 12.402/2011, aplicando a Lei 6.404/76 que previa que o consórcio não poderia ser o sujeito passivo da obrigação tributária por existir disposição expressa no sentido da responsabilidade proporcional de cada empresa no § 1º do art. 278 da Lei 6.404/76.

Embora o consórcio possuísse capacidade tributária, o mesmo não possuía capacidade processual, em razão da ausência de personalidade jurídica.

Jurisprudência dos Tribunais Superiores:

TRIBUTÁRIO. AGRAVO DE INSTRUMENTO. EXECUÇÃO FISCAL. CONSÓRCIO. PERSONALIDADE JURÍDICA. AUSÊNCIA. ILEGITIMIDADE PASSIVA “AD CAUSAM”. 1. Caso em que se discute, em sede de exceção de pré-executividade, a legitimidade passiva “ad causam” de consórcio em face de débitos tributários. 2. A Lei n.º 6.404/76, art. 278, § 1º estabelece que o consórcio, como associação entre sociedades para a execução de determinado empreendimento, não detém personalidade jurídica. 3. Agravode instrumento provido.(AG 00001764120164050000, Desembargador Federal Manuel Maia, TRF5 - Primeira Turma, DJE -Data::19/05/2016 - Página::61.) (negritou-se)TRF-2 27/06/2018 - Pg. 333 - Judicial - jfes | Tribunal Regional Federal da 2ª Região | Diários Jusbrasil.

Assim, é possível afirmar que para fatos geradores anteriores a 2011, poderia haver remotamente algum risco para a Fazenda Pública (risco inclusive descartado em parecer da PGE/PROFIS, quando bem pontuou que a Lei Federal com destinação específica não pode intervir em imposto estadual e suas responsabilidades) efetuar o lançamento contra o Consórcio, mas sendo o caso presente de fatos geradores 2015, e que com a Lei nº 12.402/2011, passou a existir a faculdade de retenção e recolhimento de determinados tributos, bem como o cumprimento dos respectivos deveres instrumentais, com a sua realização efetuada diretamente pelo consórcio e em havendo comprovadamente recolhimentos dos tributos vinculados ao CNPJ e inscrição estadual do Consórcio, é possível afirmar com razoável grau de certeza, que o Recorrente é o sujeito passivo da relação tributária e assim, rejeito a preliminar de ilegitimidade passiva.

No máximo haveria remota insegurança, se os recolhimentos dos tributos fossem efetuados proporcionalmente por cada um dos componentes, ou os fatos geradores fossem anteriores a 2011, mas isto não está provado no processo. Portanto, nego a preliminar de ilegitimidade passiva.

Quanto à infração 1, os créditos remanescentes glosados dizem respeito a lubrificantes, graxas, e inibidores de corrosão, etc., sendo retirados do lançamento o óleo diesel e a gasolina de aviação e o desidratante de gás.

O critério da essencialidade apresentado pelo Recorrente é o primeiro, mas não único critério a ser adotado. Evidente que se não fosse essencial, sequer haveria discussão em processo. Ocorre que itens de manutenção, que visam à preservação de equipamentos, assim como os inibidores de corrosão, não tem correlação direta com o setor produtivo, atuando marginalmente como elementos que atuam de forma a tornar longevos os equipamentos, sendo que sem a manutenção a produção ocorre da mesma forma, sendo itens essenciais, repito, para preservação do ativo e não para a produção. Assim mantenho a Decisão recorrida.

Quanto à infração 2, esta Câmara converteu o processo em diligência para a retirada de itens que notoriamente do ativo, por razões contábeis e administrativas integravam contas do ativo circulante. Embora o autuante tenha se posicionado contrariamente, alegando que é fato que o contribuinte lançou equipamentos como bombas, compressores, permutadores de calor, etc., classificando um bem como ativo circulante, assim deve ser considerado.

Ora, quando o contribuinte lança peças de reposição como sendo incorporação ao seu ativo, e classifica contabilmente, nem por isso o fisco considera que “é um fato” e que por isto é um ativo. O que deve prevalecer o princípio da verdade material e não uma classificação contábil sujeita a erros.

Um permutador de calor não deixa de ser um equipamento que integra o patrimônio, ativo imobilizado do contribuinte, pelo fato de estar em conta do ativo circulante, seja por mero erro contábil, seja por conveniência administrativa, ou até por questão relativa ao pagamento de outros impostos que não dizem respeito ao ICMS. De fato, procede o argumento do recorrente (fl. 99) de que o registro nas contas de resultado é provisório, e que posteriormente é migrado para conta contábil definitiva.

Se um determinado registro contábil por exemplo, reduz o pagamento de imposto de renda, caberá à Receita Federal fiscalizar e cobrar o imposto se for devido, e desconsiderar a classificação contábil, mas isto não implica que para efeitos de ICMS, o fisco considere que um trocador de calor, seja um item de uso e consumo, só porque o contribuinte classificou

transitoriamente em seu ativo circulante, ou ainda que por erro, lá permanecesse, pois há de prevalecer a verdade material.

Por outro lado, os demais itens remanescentes após a diligência, como abraçadeira, botoeiras, buchas, curvas, etc., são peças típicas de reposição. Assim posto, acato parcialmente a defesa, e reduzo a infração 2 para R\$198.715,60.

3.991,76
11.550,44
13.287,38
13.226,30
35.461,39
22.918,32
79.986,79
-9.500,07
15.551,66
12.241,63
-
-
198.715,60

Infração 2 Parcialmente Procedente.

Quanto ao item 3, o Recurso Voluntário contesta a Nota Fiscal nº 2.262, que faz jus ao benefício fiscal do Convênio ICMS 52/91, de modo a reduzir a base de cálculo.

Ocorre que a questão é exatamente está assim colocada pelo autuante. Ele admite que existe sim a redução de base de cálculo, mas nem por isto o contribuinte efetuou corretamente o cálculo, e o faz à fl. 60/verso da informação fiscal, quando aplica a redução e obtém o valor da DIFAL de R\$71,49 e não R\$6,90 como diz o contribuinte em sua impugnação inicial, sem, contudo, apresentar o memorial de cálculo de como chegou a este resultado.

O autuante calculou inicialmente R\$195,32, mas reconheceu o erro, e calculou corretamente para R\$71,49. No Recurso Voluntário, o recorrente apenas reivindica a questão da redução da base de cálculo, sem, contudo, apresentar o memorial de cálculo que entende correto.

A infração inicial de R\$39.527,79 caiu quase integralmente, pela revisão do próprio autuante, restando o valor de R\$191,49, julgado em primeira instância. Mantida a Decisão recorrida.

Face ao exposto voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, sendo o valor inicial lançado em R\$490.823,47 reduzido em primeira instância para R\$420.271,77 e nesta segunda instância, reduzida para R\$287.137,56.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269139.0013/19-9, lavrado contra **PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRÁS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$287.137,56** acrescido de multa de 60%, prevista na alínea “a”, do inciso VII, alínea “f”, inciso II, do art. 42 da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado pela autoridade competente, o pagamento já efetuado pelo recorrente.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 17 de maio de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

VICENTE OLIVA BURATTO – REPR. DA PGE/PROFIS

