



**RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO nº : 268.808/2009-1/SET.

NÚMERO DE ORDEM : 0019/2011-CRF.

PAT Nº 0071/2009-4ª URT.

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE : Petrobras Transporte S/A – TRANSPETRO [FIC 20.087.602-3]

ADVOGADO; Heleno Taveira Torres

RECORRIDO : Secretaria de Estado da Tributação

RELATOR : Cons/Suplente Emanuel Marcos de Brito Rocha

RELATÓRIO

1. Da análise do Auto de Infração n.º00651/2009, da 4ª URT, de 22 de dezembro de 2009, depreende-se que a firma acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) infringência, onde consta a OCORRÊNCIA de “*Falta de emissão de Nota Fiscal de Serviço de Transporte, referente ao transporte interestadual de gás natural para a Petrobrás, no período de Jan/2004 a Dez/2005, conforme demonstrativo em anexo, que constitui parte integrante desse auto*”, e como INFRINGÊNCIA, que “*o contribuinte supra qualificado infringiu o disposto no(s) Art.150, inciso III e XIII c/c com o Art. 109, inciso VI e VIII, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640 de 13/11/97*” e a PENALIDADE “*prevista no(s) Art. 340, inciso III, alínea ‘a’ combinado com o Art. 133, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Dec. 13.640 de 13/11/97*”.
2. A infringência apontada redundou na proposta de penalidades citada, implicando em multa de R\$30.578.749,61(trinta milhões, quinhentos e setenta e oito mil, setecentos e quarenta e nove reais, sessenta e um centavos), sem prejuízo do ICMS devido, no valor de R\$12.231.499,84(doze milhões, duzentos e trinta e um mil, quatrocentos e noventa e nove reais, oitenta e quatro centavos), totalizando o montante de R\$42.810.249,45(quarenta e dois milhões, oitocentos e dez mil, duzentos e quarenta e nove reais, quarenta e cinco centavos), em valores originais a ser corrigido monetariamente; TERMO DE INTIMAÇÃO validamente cientificado em 28 de dezembro de 2009, pelo Sr. Paulo Cesar Martins de Araújo, Coordenador de Operações da TRANSPETRO (Recorrente);

Além da inicial, composta do Auto de Infração citado, foram acostados aos autos:

3. CONCON – Consulta a Contribuinte – Base Sigat que aponta a PETROBRAS TRANSPORTE S.A – TRANSPETRO (qualificada acima como RECORRENTE), possuidora de inscrição estadual nº20.087.602-3, CNPJ 02.709.449/0063-71, com CNAE Fiscal Principal (** Gerador de ICMS **) 4940-0/00 – Transporte dutoviário,

além de ser tipo de contribuinte NORMAL, Regime de Pagamento NORMAL, com início de atividade comercial em 15 de fevereiro de 2001, com situação cadastral ATIVO, com domicílio tributário na Rodovia RN 221, S/N – Guamaré/RN – circunscrição da 4ª URT/Macau (fls. 02);

4. DEMONSTRATIVO DE DÉBITO FISCAL elencando o sujeito passivo da obrigação e circunscrição do seu domicílio tributário (TRANSPETRO – 4ª URT), o elemento temporal do fato (01/2004 a 12/2005), o elemento material discriminado nas diversas operações (prestações com produto GAS NATURAL C/TRANSP – QTE m³ – R\$/m³ Transportador), o elemento quantitativo composto de base de cálculo do imposto (TOTAL FRETE consolidado de R\$101.929.165,36) e alíquota do ICMS aplicável (12% - prestações interestaduais) gerando um ICMS total lançado de R\$12.231.499,84 - e teor punitivo da multa regulamentar (30% sobre a base de cálculo das prestações de transporte interestaduais/TOTAL FRETE) gerando uma Multa total lançada de R\$30.578.749,61 (fls. 003 a 006).
5. ORDEM DE SERVIÇO Nº 1238, 4ª URT, de 10 de junho de 2008, designando o Auditor Fiscal do Tesouro Estadual Rodrigo Otavio da Cunha, AFTE-1, matrícula 190.915-0, com escopo “*para requisitar documentos, proceder exame na documentação fiscal e contábil e realizar demais atos inerentes à fiscalização referentes a Processo nº343564/2008 COFIS (AUDITORIA) na empresa abaixo discriminada [Recorrente]*” (p. 007); TERMO DE INTIMAÇÃO FISCAL, datado de 21 de outubro de 2008 (p. 008 a 009); RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO, datado de 24 de dezembro de 2009 (p.010 a 011); CÓPIAS de 272 (duzentas e setenta e duas) notas fiscais emitidas entre 2004 e 2005 pela empresa PETROLEO BRASILEIRO S/A do RN – inscrição estadual nº20.067.139-1 - destinando para empresas localizadas no Ceará, Pernambuco e Paraíba o gás natural extraído do RN (fls. 012 a 283); DEMONSTRATIVO de cálculo corrigindo o débito fiscal lançado até 29 de dezembro de 2009 (fls. 284 a 285);
6. TERMO DE ENCERRAMENTO do volume nº01 lavrado em 27 de janeiro de 2010 pela servidora Silvana Celi Lima de O. Nepomuceno, lotada na 4ª URT/Setor de PAT (fls. 286); TERMO DE ABERTURA do volume nº02 lavrado em 27 de janeiro de 2010 pela servidora Silvana Celi Lima de O. Nepomuceno, lotada na 4ª URT/Setor de PAT (fls. 287); TERMO DE JUNTADA do impugnação lavrado em 27 de janeiro de 2010 pela servidora Silvana Celi Lima de O. Nepomuceno, lotada na 4ª URT/Setor de PAT (fls. 288);
7. IMPUGNAÇÃO ADMINISTRATIVA interposta em 27 de janeiro de 2010 pela Recorrente, que após reconhecer a (i)intimação válida produzida nos autos e atestar a sua própria impugnação administrativa como tempestiva, fixa suas teses nos (ii) limites da lide, invocando (iii) em preliminar a inexistência de relação jurídico-tributária entre a TRANSPETRO e o Estado do RN, para seguir com o debate do (iv) do mérito, subdividido em estudo da (a) não ocorrência de fato gerador passível de incidência de ICMS, e (b)do caráter confiscatório da multa aplicada, para tão somente formular (v) os pedidos e requerimentos finais.

Quanto aos limites da lide, inicia argumentando que “A TRANSPETRO, ora atuada, sempre diligenciou no sentido de bem cumprir suas obrigações perante o poder público, principalmente as obrigações tributária”, relatando a seguir que em

22 de dezembro de 2009, ficou surpreendida ao ser autuada através de procedimento fiscal realizado pela 4ª Unidade Regional de Tributação, através do Auto de Infração em epígrafe.

Logo a seguir a mesma contesta aquele lançamento dizendo: *“Desta feita, o fisco estadual realizou levantamento de todo gás natural que saiu da Petrobras pelo terminal Guamaré para outros Estados nos anos de 2004 e 2005, não tendo – contudo – o ilustre fiscal da 4ª Unidade Regional de Tributação/RN se preocupado em analisar os contratos de transportes da época a fim de esclarecer, de fato, se o gás foi realmente transportado pela impugnante ou através de outra empresa, bem como, qual tipo de atividade a impugnante realiza para a PETROBRAS”*, razão pela qual se diz inconformada com os argumentos utilizados para lavratura do respectivo Auto de Infração, ali impugnado.

Agora no campo de preliminar (da inexistência de relação jurídico-tributária entre a Petrobrás Transporte S/A - TRANSPETRO e o Estado do Rio Grande do Norte), a impugnante argumenta que *“ab initio, cumpre destacar que a impugnante não tem legitimidade para figurar no polo passivo da respectiva demanda, uma vez que a relação de direito material que legitimaria a pretensão do Fisco inexistente, pois jamais e em tempo algum existiu contrato de transporte nos anos de 2004 e 2005 entre a PETROBRAS e a Impugnante, existindo apenas entre ambas as empresas um contrato de O&M [operação e manutenção] – ou seja – relativo à prestação de diversos serviços distintos do de transporte”*, enfatizando logo a seguir que *“o fisco findou por obrigar a Petrobras Transporte S/A – TRANSPETRO em recolher um tributo sem que esta, contudo, ostentasse a condição, seja de contribuinte, seja de responsável tributário”*.

Aduz que, pela análise do contrato que na oportunidade anexa aos autos, celebrado entre a Impugnante e a empresa Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS poder-se-ia facilmente constatar que a impugnante, nos termos das cláusulas 1ª e 2ª, não realizava nenhuma atividade que pudesse ser entendida como fato gerador para a incidência e para o recolhimento de ICMS. Dali relaciona 19 (dezenove) tipos de prestações de serviços de O&M do tipo planejamento, programação e realização de despacho do gás natural, planejamento do transporte de gás natural, elaboração e revisão dos planos de emergência, realizações de medições das quantidades de gás natural nos pontos de recepção e de entrega, indo até a supervisão de construção, comissionamento e a realização de testes em novas instalações (fls. 293 e 294).

Dali, reiterando o tema, argumenta: *“Desta feita, é imprescindível destacar que o Fisco Estadual lavrou o Auto de Infração equivocadamente baseando-se apenas na apuração realizada nos livros fiscais da PETROBRAS e em uma presunção um tanto perigosa”*, não cabendo ao Fisco conjecturar tais fatos em especial pela atenção aos princípios da boa-fé do contribuinte e da presunção de inocência, sendo imperioso para que uma empresa seja posta no polo passivo de uma relação jurídico-tributária, a vinculação dela com a situação que configura o Fato Gerador da respectiva obrigação, em decorrência do princípio da capacidade tributária.

Por fim, exaurindo sua preliminar, afirma: *“ante o exposto, infere-se de forma iniludível que não se encontram preenchidas as condições regulares para a lavratura do presente Auto de Infração, porquanto a Impugnante não praticou qualquer fato gerador passivo de hipótese de incidência referente ao recolhimento de ICMS, razão*

pela qual fica configurada sua incapacidade tributária devendo ser declarada a anulação do Auto de Infração diante de manifesto erro na eleição do sujeito passivo”.

Quanto ao mérito em si mesmo, em especial quanto à tese apontada no item 4.a (Da não ocorrência de fato gerador passível de incidência de ICMS) alega que *“Como é cediço, toda relação tributária é decorrente de Lei, surgindo da realização de um fato gerador pelo contribuinte no qual tal fato está inserido entre as hipóteses de incidências de um determinado tributo nascendo, assim a relação jurídica entre Fisco e Contribuinte e, conseqüentemente, a obrigação tributária”.*

A Impugnante também argumenta que não poderia o Estado autuar a Petrobrás Transportes S/A – TRANSPETRO pelo não recolhimento de ICMS se esta realizou fatos geradores diversos daqueles existentes nas hipóteses de incidência do dito tributo [ICMS], pois a obrigação para o recolhimento do ICMS surge a partir da realização das operações descritas, as quais em momento algum foram por ela realizadas, como aliás já demonstrado na preliminar retro exposta.

Resgata novamente a defesa que nos anos de 2004 e 2005 a autuada realizava à PETROBRAS, perante os gasodutos, atividades de O&M, ou seja, atividades relacionadas à prestação de serviço, tais com o planejamento, medições, balanços, monitoramento, manutenção, registros, estudos, inspeções entre outros – acrescentando que, como se não bastasse à natureza dos serviços prestados não constituírem hipóteses de incidência do imposto [ICMS] - falta não só à Impugnante a capacidade tributária passiva, como também falta ao Estado a respectiva capacidade tributária ativa para autuá-la, pois a mesma não realizou naquele período fato gerador que esteja entre as hipóteses de incidência de tributo estadual ICMS.

Ainda debatendo o mérito, agora quanto à tese apontada no item 4.b. (Do caráter confiscatório da multa aplicada), alega a Impugnante que a autuada foi penalizada com multa de manifesto caráter confiscatório, sendo ainda uma penalidade totalmente desproporcional ao ato que se pretende coibir, dizendo ao final que aquele teor punitivo deveria ser praticado exclusivamente quando a Fiscalização verificasse a ocorrência de dolo, fraude ou conluio por parte do contribuinte, ao que invoca inexistir por sua parte no caso em debate, reiterando que a mesma não somente não realizou nenhuma atividade que ensejasse a cobrança de ICMS como igualmente não possui sequer legitimidade para figurar como contribuinte daquela obrigação principal.

Quanto aos pedidos e aos requerimentos finais propostos pela Impugnante, a mesma solicita o acolhimento da sua preliminar, cumulando com julgamento procedente da Impugnação Administrativa em todos os seus termos, anulando por completo o Auto de Infração em debate, e mais, desconstituindo a multa aplicada em seu todo, em face da Impugnante não ter agido de má-fé e levando em consideração o caráter manifestamente confiscatório da sanção tributária aplicada, encerrando com a solicitação de que seja oficiada à Petróleo Brasileiro S/A – PETROBRAS, dona do produto transportado, para que a mesma informe qual empresa foi responsável pelo transporte de seu gás nos anos de 2004 e 2005, anexando documento comprobatório nesse sentido (fls. 289 a 305).

8. ANEXOS contendo os instrumentos de substabelecimento advocatícios para Dra. Juliana Antunes de Menezes/OAB CE 16.920 oriundo do Dr. Edivaldo Silva dos San-

tos/OAB RN 907, tudo oriundo da Procuração Pública do 21º Ofício de Notas da Cidade do Rio de Janeiro em nome da Recorrente, bem como o ESTATUTO SOCIAL da TRANSPETRO, constando às fls. 318, no art. 3º que a companhia tem como objeto, dentre outros (i) *as operações de transporte e armazenagem de graneis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis, petroquímicos e de gás em geral, por meio de dutos, terminais, embarcações próprias ou de terceiros, e quaisquer outros modais de transporte, incluindo rodoviário, ferroviário e multimodal, (ii) O transporte de sinais, de dados, voz e imagem associados às suas atividades fins, (iii) A construção e operação de novos dutos, terminais e embarcações, mediante associação com outras empresas, majoritária ou minoritariamente; e participação em outras sociedades controladas ou coligadas, bem como o exercício de outras atividades afins e correlatas (...)*”; CONTRATO ENTRE PETROBRAS E TRANSPETRO para prestação de serviços de operações manutenção de gasodutos contendo às fls. 334 a cláusula 2.1 com 19(dezenove) modalidades de prestações de O&M (fls. 306 a 344).

9. CERTIDÃO de apresentação de impugnação tempestiva e encaminhamento ao Autuante para oferecimento de pronunciamento em contrarrazões àquela defesa, lavrado em 27 de janeiro de 2010 pelo Servidor Público Roberto Rivelino Leite Damasceno, Diretor da 4ª URT (fls. 344), cientificada em 31 de maio de 2010 (fls. 344 verso);
10. CONTRATO DE OPERAÇÃO DO CONSÓRCIO “MALHA” SUDESTE NORDESTE celebrado em 1º de junho de 2003 entre PETROBRAS e outros diversos signatários, dentre os quais a PETROBRAS TRANSPORTE S.A – TRANSPETRO, conforme apontado na Seção 5.01 – Disposições Gerais – como responsável pelas atividades de transporte, operação, manutenção e inspeção relacionadas ao Sistema Integrado de Transporte, a fim de maximizar a disponibilidade do Sistema Integrado de Transporte para o transporte de gás natural, de forma a possibilitar ao Consórcio cumprir suas obrigações originais, especificamente quanto aos gasodutos da malha Nordeste Guamaré-Pecém e Guamaré-Cabo – Seção 2 do Anexo II (fls. 345 a 414).
11. PRONUNCIAMENTO SOBRE IMPUGNAÇÃO (contrarrazões à defesa) apresentado em 09 de junho de 2010 pelos senhores autuantes Rodrigo Otávio da Cunha – AFTE – Matrícula 190.915-0, Marconi Agostinho de Aguiar – AFTE – Matrícula 66.618-1, e Vinícius Teixeira Gonçalves – AFTE – Matrícula 190.910-0.

Quando da sua síntese fática, os autuantes demonstram a sua estrita vinculação à Ordem de Serviço nº1238/2008 – 4ª URT, para o período de fiscalização de 01 de janeiro de 2003 a 31 de dezembro de 2007, quando, após aplicação de procedimentos técnicos de auditoria, constataram a falta de emissão de conhecimento de transporte DUTOVIÁRIO e a consequente falta de recolhimento do ICMS sobre tal transporte interestadual, realizado pela TRANSPETRO em favor da PETROBRAS, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005 – remontando aquelas prestações numa base de cálculo de R\$101.929.165,36 – capaz assim de gerar sob efeito de uma alíquota de 12%(doze por cento) o ICMS de R\$12.231.499,84 – além da multa regulamentar (30% sobre BC) de R\$30.578.749,61 – totalizando um crédito tributário de R\$42.810.249,45 – tudo quantificado a valor histórico. Informam ainda que a base de cálculo foi mensurada pela adoção das quantidades em m³(metros cúbicos) contidas nas respectivas notas fiscais de transferências de gás natural da Petrobras-RN para os outros Estados, observando-se a sua valorização através de tarifas de transporte utilizadas pela própria TRANSPETRO (R\$0,073488/m³), a partir de janeiro de 2006, des-

contados os reajustes do período previstos nos contratos celebrados entre PETROBRAS e TRANSPETRO, como demonstrado e detalhado às fls. 003 e 006.

Pronunciando-se efetivamente sobre a impugnação, e antes de abordar a matéria de direito, os autuantes apresentam informações levantadas sobre a autuada através dos relatórios financeiros anuais, emitidos pela própria impugnante e que fazem parte da sua Escritura Contábil, destacando que por força da Lei do Petróleo (Lei 9.478 de 6 de agosto 1997), a PETROBRAS foi obrigada a constituir subsidiária para operar e construir seus dutos, terminais marítimos e embarcações para transporte de petróleo, seus derivados e gás natural, cabendo à ANP – Agência Nacional de Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis, órgão regulador do sistema, emitir autorizações necessárias para a realização das respectivas operações, como demonstrado em quadro próprio.

Acrescentam ainda que em 23 de dezembro de 1998 foi concedida autorização provisória à Petróleo Brasileiro S.A – PETROBRAS para operar o gasoduto Guamaré – Pecém e em 22 de março de 2000 esta operação fora transferida para a Petrobras Transporte S.A – TRANSPETRO, através da autorização ANP nº45 publicada no Diário Oficial da União de 23 de março de 2000, enfatizando que todas as autorizações relativas à operação de gasoduto localizado no Estado do RN, posteriores a 22 de março de 2000, foram concedidas à TRANSPETRO e não mais à PETROBRAS.

Os mesmos autuantes alegam ainda que o contrato de prestação de serviços de O&M apresentado nos autos *“é uma fuga ao pagamento do ICMS sobre o transporte, tentando esconder ou se sobrepor à efetiva realização de serviço de transporte de gás natural através dos dutos”*, elegendo com prova cabal a obrigatoriedade estabelecida na Lei do Petróleo e ratificada pelas autorizações concedidas pela Agência Nacional do Petróleo à TRANSPETRO, para a operação do gasoduto a partir de março de 2000, ressaltando ainda que *“o objeto constante no estatuto social da TRANSPETRO no inciso I do art. 3º, às fls. 318, em 1998, quando de sua constituição, é de transporte de combustível e gás por qualquer meio, duto, marítimo, dentre outros”*.

Ressaltam também que em 1º de julho de 2003 foi celebrado contrato entre a Petróleo Brasileiro S.A – PETROBRAS e o Consórcio MALHAS Sudeste Nordeste, formado por diversas empresas, dentre elas a Petrobrás Transporte S.A – TRANSPETRO, cujo propósito se resumiria na combinação de recursos técnicos, humanos e financeiros de seus membros com vistas à construção, operação, implantação e manutenção de várias instalações de transporte de gás, novas ou existentes, e à prestação do serviço de transporte a carregadores de gás natural.

Entendem os autuantes que a TRANSPETRO passou a recolher o ICMS sobre o transporte, somente após a participação das outras empresas no consórcio MALHAS, porquanto não poderia mais furtar-se em não fazê-lo, já que as outras participantes estavam recolhendo o tributo, acrescentando que o fato de haver um contrato de prestação de serviço de O&M (que não abrange todo período de 2004 e 2005), não quer dizer que não ocorreu a prestação de serviço de transporte dutoviário de gás natural, ficando evidente que o fato gerador que ocorreu naquela relação jurídica é de prestação de transporte e não de prestação de serviço de manutenção, corroborado pela COA(Contrato de Operação de transporte do consórcio MALHAS), ao passo que existindo a comprovação da saída do gás natural via duto através das notas fiscais da

PETROBRAS e a própria atuada, confirma-se que esta realizava serviços, sendo estes caracterizadores do transporte dutoviário, subsunção da situação fática e o fato gerador.

Lembram os autuantes que sobre a cadeia do gás natural podem incidir duas espécies de ICMS, quais sejam: o imposto sobre operações mercantis e o imposto sobre serviço de transporte interestadual e intermunicipal, sendo que o ICMS sobre transporte é devido na prestação do serviço de transporte interestadual e intermunicipal realizado pelo transportador (proprietário das instalações de transporte) ao carregador (proprietário do gás natural transportador) não devendo ser considerado auto-transporte, o que ensejaria a não incidência do imposto, posto que a Lei 9.478 de 1997 impôs a criação pela PETROBRAS de uma subsidiária, cujo objeto exclusivo fosse o transporte de óleo e gás, nesse caso, a TRANSPETRO.

Pronunciando-se sobre a matéria tributável, diz os autuantes que é exatamente o ICMS incidente sobre o serviço de transporte dutoviário que possuem como elementos constitutivos: (a) Contribuinte, identificado como sendo a TRANSPETRO, transportadora de gás que operava os gasodutos há época, de forma exclusiva, no esteio do *caput* do art. 146 do RICMS; (b) Hipótese de incidência, identificada pela prestação de serviço de transporte dutoviário, conforme ensinado pelo art. 1º, inciso II do RICMS/RN – aprovado pelo Decreto 13.640 de 1997; (c) Fato gerador, identificado pelo início da prestação do serviço de transporte, conforme orientado pelo inciso V do art. 2º do mesmo regulamento e (d) Alíquota, quantificada em 12% (doze por cento) ou exatamente como o previsto no art. 104, inciso II daquele RICMS.

Pronunciando-se sobre o efeito confiscatório da multa, diz os autuantes que seus atos praticados foram pautados pela legalidade, pois obedeceram estritamente os comandos legais que regulam a matéria, não cabendo ao agente público agir ao seu alvedrio, e sim, sempre dentro da emanção legal. Acrescentando, entretanto, que a Constituição Federal veda apenas a “utilização de tributo com efeito de confisco” (art. 150, IV), distinto da multa punitiva, que não sendo tributo, mas sanção, que quando aplicada o é através de um Auto de Infração, pressupondo devido processo legal, enfatizando o fato de que à ora Recorrente foi oportunizado o direito de extinguir o crédito tributário com a redução de 60% da pena, sendo assim descabida a pretensão da defesa nesse particular.

Pronunciando-se sobre o pedido da defesa em oficiar a PETROBRAS, diz os autuantes ser desnecessária a diligência, pois a resposta está declarada pela ANP em suas autorização de operação de transporte de gás dutoviário.

Finalmente, os ilustres autuantes se pronunciam dizendo-se estarem “*convenidos que os atos e fatos que deram ensejo à lavratura do auto de infração foram cabalmente provados, visto que nem de longe a defesa, em sede de impugnação, conseguiu provar a insubsistência do auto de infração*”, ao que finalizam ratificando todos os termos e atos por eles praticados. (fls.415 a 433).

12. CERTIDÃO de que os autuantes se pronunciaram sobre a Impugnação exarada em 17 de junho de 2010 pela servidora Silvana Celi Lima de O. Nepomuceno – AFTE – Matrícula 190.897-6, cumulada com informação sobre os ANTECEDENTES FISCAIS,

certificando de que a autuada não é reincidente, dando-se impulso oficial imediato ao referido PAT para julgamento em Primeira Instância/COJUP (fls. 434).

13. A COJUP por meio da sua Decisão 113/2010 (fls. 435 a 456), de 06 de novembro de 2010, após relatório circunstanciado e análise dos antecedentes fiscais (fls. 435 a 440) com é de praxe, profere ao adentrar a análise do mérito *“De acordo com os autos, infere-se que a empresa foi autuada pelo fisco estadual ao cometer o ilícito tributário de não emitir as notas fiscais de serviço de transporte (Conhecimento de Transporte), referentes às operações interestaduais de gás natural com destino à PETROBRAS localizada nos Estados do Ceará, Pernambuco e Paraíba, no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, conforme demonstrativos anexos aos autos”* (fls. 441).

E continua didaticamente o Julgador Singular: *“As questões que envolvem os autos processuais cingem-se a esclarecer os seguintes pontos: (1) se existe alguma relação jurídico-tributária (relação obrigacional) entre a empresa ora litigante e a fazenda estadual; (2) se o fato imponível ocorreu; (3) se a empresa [autuada] pode figurar no polo passivo da presente demanda; (4) se a multa aplicada ao feito possui caráter confiscatório.*

Assim, após analisar os autos, e invocar o melhor arcabouço doutrinário pátrio sobre a relação jurídica e em especial a relação obrigacional tributária, o Ilustre Julgador Monocrático equaciona aquela primeira questão ao afirmar *“que não restam dúvidas da existência do vínculo obrigacional entre a fazenda estadual e a litigante”*, acrescentando logo a seguir que *“observa-se de forma cristalina que a Companhia tem como objeto as operações de transporte e armazenagem de graneis, petróleo e seus derivados, biocombustíveis e de gás em geral, por meio de dutos, terminais, embarcações próprias”*, quando ressalta que a empresa começou a recolher o tributo estadual após a formação do Consórcio MALHAS Sudeste Nordeste do qual faz parte juntamente com outras empresas, reconhecendo dessa forma o seu vínculo obrigacional, a sua relação jurídico-tributária para com a fazenda estadual.

Persistindo naquele contexto, a COJUP exaure a questão dizendo que *“apesar da empresa apresentar a existência de contrato de prestação de serviços no período de 2004 a 2005, não invalida, não afasta a prestação de serviços de transporte dutoviário de gás natural de sua competência, atribuída pelo Estatuto Social que a rege”*, arrematando que *“a existência de um contrato de prestação de serviços diz respeito a outras atividades desempenhadas pela empresa junto a PETROBRAS S.A e não a de prestação de serviços de transporte dutoviário”*.

Partindo em busca da identificação do fato gerador da obrigação tributária, o mesmo Julgador de Primeira Instância resgata a informação que a autuada está inscrita no cadastro de contribuintes do Estado desde a data de 15 de fevereiro de 2001, desenvolvendo a atividade de transporte dutoviário, qualificação esta alicerçada não só no art. 4º da Lei Complementar 87/96 (Lei Kandir) como no art. 17 da Lei 6.968/96 que instituiu o ICMS no âmbito do RN, restando *“evidente que o contribuinte, para o caso em tela, é a empresa TRANSPETRO, prestadora de serviços de transporte de gás natural que conduzia e operava o gasoduto – com exclusividade – há época dos fatos aqui mencionados”*.

Em seguida, analisando o momento abstrato previsto em lei, hábil a deflagrar aquela relação jurídica-tributária – que é a hipótese de incidência prevista no art. 2º, inciso II da Lei 87/96, reproduzida pelo art. 1º, inciso II da Lei 6.968/96 – bem como pelo art. 1º, inciso II do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97 (onde se tem que o imposto estadual incide nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores), aquele Nobre Julgador informa também que, para o caso em exame, o fato propenso a ensejar o nascimento da relação tributária seria a prestação de transporte dutoviário do gás natural pela litigante.

Aduz ainda que *“o fato gerador ou fato impositivo, nada mais é que a materialização ou concretização da hipótese de incidência prevista em lei. No caso específico, é o momento do início ou da ocorrência da prestação do serviço de transporte interestadual, consoante a dicção do art. 9, inciso V da Lei 6.968/96, bem como o art. 2º, inciso V do RICMS, aprovado pelo Decreto nº13.640/97”*, para concluir de forma lapidar às fls. 448 que *“In casu, observa-se que a empresa no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, conforme demonstrado, realizou a prestação de serviço interestadual de transporte de gás natural para a PETROBRAS S.A e não emitiu a documentação fiscal (Conhecimento de Transporte) exigível para a operação. Ora, a falta da emissão dos Conhecimentos de Transporte dutoviário (obrigação acessória) refletiu diretamente na obrigação de pagar o tributo (obrigação principal).*

Buscando também esclarecer se a demandante pode ou não figurar no polo passivo da demanda em discussão, o ilustre Julgador da COJUP escreve: *“Bem configurada a ocorrência do fato gerador da presente demanda – ou seja, a prestação de serviço de transporte dutoviário de gás natural pela autuada e a não emissão dos Conhecimentos de Transportes necessários, a fazenda pública estadual, através da Secretaria de Estado da Tributação, representada por seus Auditores Fiscais, observaram a omissão por parte da empresa e aplicaram a lei exigindo crédito tributário então devido pelo lançamento de ofício”*.

E oportunamente, aquela mesma Instância posiciona-se quando diz: *“Os agentes tributários agiram em estrita observância ao disposto no art. 142, caput, e parágrafo único do CTN(Código Tributário Nacional), verificando de forma clara as finalidades ou funções do lançamento a saber: a ocorrência do fato gerador; determinação da matéria tributável; cálculo do montante do tributo devido; identificação do sujeito passivo; e aplicação da penalidade cabível”*, para logo a seguir exaurir o tema expondo seu convencimento que *“Nesse sentido, entendo que os agentes do fisco agiram corretamente ao elegerem a pessoa jurídica litigante para figurar no polo passivo da relação jurídica-tributária ora instaurada”*.

Enfrentando o debate sobre o alegado caráter confiscatório e desproporcional da multa aplicada pelos agentes tributários, o mesmo Julgador Monocrático expõe seu pensamento dizendo que *“no que tange ao argumento suscitado pela autuada alegando que a multa aplicada ao feito seria arbitrária e teria caráter confiscatório, entendo não poder prosperar, devendo ser afastado de pronto”*, estruturando em seguida sua estrutura lógica motivadora.

O mesmo refuta a tese da arbitrariedade, confirmando a legalidade daquela sanção, dizendo ser a multa aplicada amparada pela Lei 6.968/96, acrescentando ainda

a existência de diferença genealógica entre tributo e penalidade, como apontado pelo art. 3º do Código Tributário Nacional, tudo assim reafirmado no pensamento: “Efetivamente, tributo não é multa. Se um contribuinte deixa de recolher um determinado tributo até a data de seu vencimento, ser-lhe-á aplicada uma multa, e esta não se confunde com o tributo não quitado. (...) Não há dúvidas, portanto, de que tributo e multa não se confundem, não havendo nenhuma semelhança entre ambos”, e que o princípio do não confisco, estabelecido no art. 150, IV da CF se aplica a tributo, e não à multa.

A seguir, agora invocando a jurisprudência pátria para resguardar seu posicionamento de que, uma vez estando as multas devidamente previstas em lei, podem, e na verdade devem, ser estabelecidas com severidade conforme a gravidade da infração, para que com isto o contribuinte não se veja tentado a cometer os ilícitos tributários, e entregue corretamente recursos ao Estado que deles depende para o atendimento das necessidades públicas. (fls. 451 a 456).

Finalmente, o mesmo Julgador Singular, após analisar todos os pontos relevantes, julga procedente o auto de infração de fls. 01, impondo à autuada a pena de multa prevista no art. 340, inciso III, alínea “a” do RICMS, aprovado pelo Decreto 13.640/97, cujo valor monta a R\$30.578.749,61 (trinta milhões, quinhentos e setenta e oito mil, setecentos e quarenta e nove reais, sessenta e um centavos), sem prejuízo da cobrança do tributo devido no valor de R\$12.231.499,84 (doze milhões, duzentos e trinta e um mil, quatrocentos e noventa e nove reais, oitenta e quatro centavos), totalizando o crédito tributário o montante de R\$42.810.249,45 (quarenta e dois milhões, oitocentos e dez mil, duzentos e quarenta e nove reais, quarenta e cinco centavos). E, ao final, remete como de praxe o presente processo à 4ª URT para que seja dada ciência à autuada e aos autuantes (fls. 456).

14. INTIMAÇÃO FISCAL emitida em 10 de dezembro de 2010 pela Servidora Josélia Cabral de Moraes – Matrícula 84.943-0, destinada a PETROBRAS TRANSPORTE S.A – TRANSPETRO, dando conta da Decisão nº113/2010-COJUP que julgou procedente o auto de infração 00651, abrindo-se prazo para de 30 (trinta) dias para oferecimento de recurso voluntário e/ou pagamento cabal do referido crédito tributário por quem de direito, tendo sido cientificada em 16 de dezembro de 2010 pelo Sr. Manoel Leilton Soares, Matrícula 730012-2 como Técnico de Operação Pleno – TRANSPETRO (fls. 457).
15. NOTIFICAÇÃO emitida em 16 de dezembro de 2010 pelos autuantes para disponibilização à TRANSPORTE S.A – TRANSPETRO do benefício de exclusão de 100% (cem por cento) da multa pecuniária, por reconhecimento retroativo ao instituto da denúncia espontânea, caso o pagamento do ICMS lançado na inicial viesse a ser pago e/ou parcelado em até 72 horas de sua ciência, tudo como preceituado pelo art. 144 da Lei Complementar nº5.172/66 – Código Tributário Nacional, assim como acatando o entendimento unânime da 33ª Sessão do ano de 2010 do Egrégio CRF – instrumento este cientificado naquela mesma data pelo Sr. Manoel Leilton Soares, Matrícula 730012-2 como Técnico de Operação Pleno – TRANSPETRO (fls. 458 a 459).
16. DESPACHO exarado em 09 de dezembro de 2010 pelo Diretor da 4ª URT, ordenando a cientificação das partes da decisão de 1ª Instância (fls. 460).

17. RECURSO VOLUNTÁRIO da autuada, datado de 13 de janeiro de 2011, juntado aos autos em 17 de janeiro de 2011, segunda-feira, da lavra do Eminentíssimo Prof. Heleno Taveira Tôres, Advogado, OAB/SP 194.506 (fls. 461 a 515), contendo RAZÕES DA RECORRENTE resumidas na (i) persistência em apontar a ilegalidade do lançamento fiscal, pois entende que apesar do auto de infração exigir o ICMS-RN de todo gás natural que saiu da PETROBRAS pelo terminal de Guamaré para outros Estados, não analisou a existência de contratos de transporte e cláusulas que autorizassem tal entendimento, nem comprovou se o gás foi efetivamente transportado pela Recorrente; (ii) afirmação de que a Recorrente não realizou o transporte de gás natural nos anos de 2004 e 2005; (iii) na arguição de que a atividade realizada pela TRANSPETRO no período autuado consistia na manutenção e operação dos gasodutos, devidamente formalizada em contrato de operação e manutenção (O&M), celebrado entre a TRANSPETRO e a PETROBRAS; (iv) e na dedução de que - por força do referido contrato de "O&M" - a TRANSPETRO prestou apenas serviços de planejamento, medição, balanços, monitoramento, manutenção registros, estudos, inspeções entre outros, mas não realizou transporte interestadual de gás natural; (v) na informação de que a TRANSPETRO sempre foi mera operadora dos gasodutos, a transportadora era a Transportadora Nordeste Sudeste(TNS), sucedida pela TAG; (vi) na ressalva de que somente em 2006, com a vigência do Contrato de Transporte de Gás do Projeto de MALHAS, a TRANSPETRO tornou-se a efetiva transportadora do gás natural e passou a recolher o ICMS devido ao Estado do Rio Grande do Norte, ao que acrescenta ter tomado ciência da Decisão da COJUP em 16 de dezembro de 2010, que julgando improcedente a defesa e mantendo o lançamento fiscal, a faz inconformada, insurgindo-se contra aquele julgamento, "ao qual requer seja dado provimento integral, cancelando-se o auto de infração lavrado, pelas razões a seguir aduzida".

Refere-se a Recorrente na exposição dos fatos que "A TRANSPETRO pode ser sujeito de contratos de prestação de serviços de transportes, como pode limitar-se às operações e manutenção de dutos. São atividades distintas. No período suscitado pela Administração Potiguar, a TRANSPETRO não se via obrigada a emitir a documentação fiscal de serviços de transporte de mercadorias (Conhecimento de Transporte) exatamente porque não prestava esse tipo de serviço, limitada que estava por contrato exclusivamente baseado em operações e manutenção. Somente com o consórcio MALHAS, por disposição contratual deste, é que a TRANSPETRO assume essa condição subjetiva."

E acrescenta que "Tampouco que se diga possível a ilação segundo a qual a autorização da Agência Nacional de Petróleo – ANP para 'operar' dutos no Estado seja evidência de que isso consista em 'transportar' o gás natural no período de 2004 a dezembro de 2005", e ainda mais que "A autoridade fiscal somente poderia exigir documentos típicos de transporte caso identificasse concretamente, por elementos fáticos, elementos que autorizassem a caracterização do fato jurídico. Ao tempo que não se houve o transporte, mas apenas a 'operação' em favor das condições de funcionalidade dos dutos, de sorte a garantir sua manutenção e qualidade técnica do equipamento, seria exigir prova impossível ou obrigação acessória em descompasso com as efetivas atividades realizadas".

Ilustra também que "o processamento do gás natural inicia-se com seu tratamento nas Unidades de Processamento de Gás Natural – UNP, que separaram as frações do gás natural e geram o gás natural seco (metano e etano), o Gás Liquefeito de Petróleo (propano e butano) a gasolina natural (pentano e superiores). Em seguida, a

própria TRANSPETRO (mediante transporte de carga própria) ou a TNS (transportadora e proprietária dos dutos, em favor da PETROBRAS) poderiam transportar o gás natural; a última como obrigação de 'fazer', por seus meios, o deslocamento da mercadoria de um pronto a outro, a título oneroso".

Aduzindo sobre as operações acobertadas pelas notas fiscais emitidas pela PETROBRAS carreadas ao caderno processual (fls. 12 a 284), diz que *"embora a fiscalização do Rio Grande do Norte tenha apurado que as notas fiscais de saída de gás, emitidas pela Petrobras, contemplam quantidades variáveis, a remuneração da Recorrente tinha bases fixas relacionadas aos ativos, e isso, antes de qualquer outros efeito, realça a inexistência de transporte de gás pela TRANSPETRO. Com efeito, nestas circunstâncias os serviços de transporte de gás somente poderia ser prestados pela TNS – controlada pela PETROBRAS – que é a proprietária da rede de dutos que compreende o Terminal Aquaviário de Guamaré e ramificações de dutos para os Estados do Ceará, Pernambuco e Paraíba".*

Após elencar as 19 (dezenove) modalidades de prestações de serviços de operação e manutenção (O&M) da rede dutoviária constante em contrato celebrado entre a PETROBRAS e a TRANSPETRO (fls. 472 a 473), afirma que *"a TRANSPETRO não se obriga a transportar o gás, não decide sobre a quantidade a ser transportada e não se obriga a movimentação do ponto de entrega ao de destino. Obriga-se, isto sim, a operar e manter a malha dutoviária de modo a permitir o efetivo transporte",* insistindo que tais atividades são distintas, ao que conclui do relato dos fatos *"que o auto de infração lavrado contra a TRANSPETRO deverá ser anulado por esse E. Conselho de Recursos Fiscais, em homenagem ao princípio da legalidade estrita, da tipicidade, da segurança jurídica, da capacidade contributiva e correta determinação do sujeito passivo das obrigações tributárias, bem como do art. 1, II do RICMS/RN; pois a TRANSPETRO não prestou serviço de transporte de gás natural no período autuado, limitada que estava às atividades contratadas de 'operação e manutenção' dos dutos de terceiros (TNS)".*

Em seguida, suscita em preliminar a extinção do crédito tributário por decadência, alegando que *"como relatado, em 22 de dezembro de 2009 a Recorrente foi autuada para pagamento do ICMS incidente sobre supostas operações de transporte interestadual de gás natural realizadas no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005",* estando parte do crédito tributário pretendido pela Fazenda do RN extinto pela decadência, invocando para tal jurisprudência, fonte doutrinária e também o art. 150 do CTN que versa sobre lançamento por homologação, sendo o prazo de 5 (cinco) anos para produzir efeitos decadenciais contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Naquele contexto, invoca a RECORRENTE que *"Transportando-se todas essas considerações ao caso presente, percebe-se que o fato decadencial operou seus efeitos na espécie da maioria dos créditos. E assim, decorridos 05(cinco) anos, contados da ocorrência dos fatos gerador, sem que a Fazenda Pública tenha obtido êxito na constituição do crédito e respectiva notificação, tem-se por homologado e definitivamente extinto o crédito tributário decorrente, conforme prescreve o inciso V do art. 156 do CTN".*

Alega também que *"a Recorrente vê-se submetida à exigência de ICMS relativo a suposto transporte interestadual de gás natural realizado no período de janeiro*

de 2004 a dezembro de 2005. Não houve qualquer indício de dolo, fraude ou simulação no caso presente, logo, aplicável a regra do art. 150, §4º do CTN, com extinção do crédito tributário decorridos 5 anos do fato gerador, e não do primeiro dia do exercício seguinte”.

Finalmente, exaurindo o tema, diz que: *“Assim, o auto de infração lavrado em dezembro de 2009, somente poderia exigir o ICMS devido a partir de dezembro de 2004 – respeitados os cinco anos contados da data do fato gerador. Na data da lavratura do auto de infração (22 de dezembro de 2009) já havia ocorrido a decadência do crédito relativo ao ICMS do período de janeiro a novembro de 2004, com extinção definitiva nos termos do art. 156, V e VII do CTN”, ao que conclui “Diante disso, é ilegal a imputação dos valores exigidos no período correspondente, evidenciada a nulidade do Auto de Infração no que concerne aos respectivos créditos tributários, ademais das razões de fato e de direito que não autorizam a exigibilidade do tributo na hipótese”.*

Exposta a preliminar, ruma dali a RECORRENTE para exposição do seu direito, alegando de antemão a inocorrência do fato jurídico tributário do ICMS, que segmenta em seis outras teses distintas.

Quanto à primeira tese (vícios formais e nulidade do auto de infração – erro na identificação do sujeito passivo e na determinação do fato gerador do ICMS-Transporte) argumenta que *“tem-se nulidade formal pela incorreta verificação dos fatos alegados, pois a TRANSPETRO não prestou qualquer serviço de transporte interestadual passível de tributação pelo ICMS, os quais não se encontram adequadamente provados no Auto de Infração, quer quanto às disposições contratuais, quer naquilo que se refere aos fatos concretos”, acrescentando que “o contrato de operação e manutenção e as atividades pela TRANSPETRO não se confundem como o contrato de transporte de gás natural disciplinado no art. 1 da Lei 11.909/2009. A prestação de serviço de transporte de gás natural, definida na precitada Lei, obriga o transportador a conduzir o produto de entrega ao ponto de destino, com a possibilidade de decidir sobre a quantidade do gás transportado. Não foi isso que a Recorrente fez durante os anos de 2004 e 2005”.*

Quanto à segunda tese (fato jurídico tributário do ICMS-TRANSPORTE e sua não ocorrência) argumenta que *“o art. 155, II da CF, o art. 2, II da Lei Complementar n 87/96 autorizam a cobrança de ICMS pelos Estados sobre serviços de transporte interestadual e intermunicipal. Em absoluta consonância com esses fundamentos, o art. 1, II RICMS (Lei n. 13.640/97 [sic]) prevê a incidência de ICMS sobre serviço de transporte interestadual ou intermunicipal no Estado do Rio Grande do Norte”, acrescentando que “A TRANSPETRO, embora tenha competência e autorização para realizar o transporte de gás natural, não exerceu esse tipo de atividade no período autuado (2004 e 2005), pois naqueles anos o transporte de gás natural só poderia ser realizado pela proprietária da rede dutoviária”, para concluir que o “AIIM é inválido, pela nulidade inequívoca, na medida que não se pode identificar a ocorrência de fato jurídico tributário do ICMS-Transporte no caso concreto que o possa motivar, haja vista a separação objetiva entre os contratos de operações e manutenção e prestações de serviços de transporte”, enfatizando-se que – diante da necessária separação entre o transporte de gás natural e a operação e manutenção dos dutos - restaria evidente que o fato gerador do ICMS-Transporte não foi praticado pela Recorrente nos serviços*

de transporte de gás prestados entre 2004 e 2005, ausente sua sujeição passiva, o que inquinaria de integral nulidade o referido auto de infração.

Quanto à terceira tese (distinção entre o contrato de transporte e contrato de operação e manutenção – o necessário exame da causa jurídica) argumenta que “*A Administração Tributária não pode converter contrato de ‘operação e manutenção’ em contrato de ‘transporte’ simplesmente por mera presunção ou analogia. Urge determinar os efeitos e a causa do contrato, ademais da verificação material dos fatos*”. Continuando, após discorrer sobre pontos doutrinários sobre efeitos e a causa do contrato, justifica que a natureza jurídica do contrato de transporte é ser modalidade de prestação de serviço, espécie de obrigação de fazer, cuja causa final consiste no deslocamento de pessoa ou coisa de um lugar para o outro, a título oneroso e comutativo, para a frente dizer “*aqui, temos dois contratos típicos distintos: (i) o contrato de transporte de gás natural entre a PETROBRAS e a proprietária dos dutos e; (ii) o contrato de operação e manutenção entre a PETROBRAS e a TRANSPETRO. Ambos válidos, lícitos e legítimos, celebrados [entre] pessoas jurídicas independentes, motivados por causas jurídicas próprias, de modo que a realidade fática evidencia a coerência entre o tipo, a forma e a causa; tudo em perfeita conformidade com a Constituição e a Lei 11.909/2009*”.

Quanto à quarta tese (dos limites do fato jurídico tributário do ICMS-Transporte e segurança jurídica) argumenta que “*feita esta distinção material entre contratos de transporte de gás natural e aqueles de operação e manutenção, resta já evidente a absoluta inexistência de relação jurídica tributária para os fins de exigibilidade do ICMS-Transporte sobre a atividade de operação e manutenção realizada pela Recorrente, em virtude da ausência do fato jurídico tributário requerido por este imposto, qual seja, a prestação de serviços de transporte, sempre de caráter oneroso e prestado por seus próprios meios*”, não assistindo competência à autoridade estadual para algum ato de requalificação, e tanto menos sob alegação de analogia, ao tentar equiparar a operação e manutenção de dutos à tipologia do transporte de gás natural, ao que reitera “*a nulidade integral do AIIM impugnado é a consequência única e insuperável, porquanto ausentes tanto a ocorrência do fato jurídico imputado a título de ICMS-Transporte quanto à sujeição passiva pretendida sobre a Recorrente*”.

Quanto à quinta tese (o fato jurídico tributário do ICMS-Transporte-Considerações gerais sobre seus critérios constitucionais de referência: prestação, deslocamento de bens e remuneração) argumenta que “*o contrato de operação e manutenção celebrado entre a TRANSPETRO e a PETROBRAS prevê remuneração da primeira por um valor fixo mensal (cláusula 6.1 c/c Anexo V do contrato), em estrita conformidade com o serviço pactuado*”. E acrescenta: “*A contraprestação paga à TRANSPETRO evidencia que o serviço prestado não é o transporte do gás natural, mas apenas a operação e a manutenção dos dutos e instalações. A TRANSPETRO não assume o risco do transporte de gás e nem se obriga a entregá-lo à PETROBRAS. Esta remuneração não se coaduna com nenhuma das modalidades de contrato de transporte de gás previstas no art. 2º da Lei nº11.909/2009, quais sejam, o transporte de gás extraordinário, o transporte de gás firme e o transporte de gás interruptível*”, quando a seguir ainda diz que “*o serviço de transporte tributado, entendido como o serviço que permite o deslocamento de bens, mercadorias, valores ou pessoas entre pontos situados em Estados ou Municípios diversos, quando aperfeiçoado mediante determinada prestação, como efeito de operações praticados entre partes distintas, e desde que mediante*

atos onerosos, é a unidade incindível do fático que autoriza a incidência do ICMS-Transporte”.

Naquele contexto também diz: “É mister, pois, que exista entre as partes uma prestação de serviço. A incidência tributária do ICMS-Transporte não se contenta com a ‘forma’, mas requer evidências da ocorrência efetiva do ato de prestação de serviço, o que é mesmo que dizer sobre ausência das impossibilidades de consumação da prestação do serviço. Ou seja, se é de prestação de serviço que se trata, exige-se a realização efetiva de um dado ‘fazer’, entre prestador e tomador de serviços, partes diferentes, e, ainda, que a prestação desvele certo ‘conteúdo econômico’, patrimonialmente quantificável”.

Exaurindo aquela tese conclui que “Destarte, para que se perfaça legítima exigência do ICMS-Transporte, urge que ocorra juridicamente o respectivo fato jurídico tributário. É preciso existir uma ‘prestação de serviço’, ou seja, qualquer ato ou negócio jurídico que, a título oneroso, entre partes distintas, tenha como objeto a transferência de bens, mercadorias, valores ou pessoas de uma ponto a outro. Dá-se, porém, que atividades de operação e manutenção de dutos não coincidem com estas exigências de legalidade material do ICMS-Transporte, razão suficiente para a nulidade de AIIM, como demonstrado”.

Quanto à sexta tese (impossibilidade de exigir o ICMS com base em presunções ou indícios sem coerência com a realidade contratual e fática – ausência de motivos para desconsideração do contrato de “O&M”) repisa que “o ICMS-Transporte não pode alcançar operação e manutenção de dutos. Ademais, o ICMS-Transporte incide sobre efetivas ‘prestações (juridicamente qualificadas) de serviços de transporte’, e não sobre uma multifacetada noção de ‘transporte’, genericamente assumida como muitos pensam, e na qual tudo caiba”, alegando ainda que “O que fez a autoridade fazendária do Estado do Rio Grande do Norte, ao promover a autuação da Recorrente, ao fim e ao cabo, foi executar típica desconsideração do negócio jurídico de operação e manutenção de dutos para evidenciar contrato de prestação de serviço de transporte, em tudo inexistente e sem qualquer adequação material.”

E acrescenta a seguir: “Diante de tudo isso, como critério fundamental do seu emprego, seja qual for a modalidade, a presunção deve ser acompanhada da presença de três elementos constantes: i) a situação de base; ii) a situação presumida e iii) o nexos lógico existente entre ambos. A situação de base é aquele fato que permite ao órgão de decisão considerar como ‘certa’ a realização de outro fato (situação presumida), ambos vinculados pelo nexos lógico que os une em relação de verossimilhança, que é exigido também como garantia da segurança jurídica e interdição da arbitrariedade”.

Para enfim encerrar o tema dizendo que: “A pretensão de tributar o negócio jurídico complexo de ‘operação e manutenção’ de dutos (sobre os quais a empresa não exercia qualquer domínio, dado que se encontravam no patrimônio da TNS), mediante prestações de serviços que não pode qualificar como ‘operação de transporte’, porquanto, na realidade, todos os pressupostos confirmavam que a gestão comercial dos dutos somente poderiam ser da proprietária, para transportar cargas da PETROBRAS, ou no transporte de suas próprias cargas. Por isso mesmo, aquele contrato mantém-se em campo de não incidência, pela ausência de circunstâncias materiais

que autorizem a incidência do ICMS-Transporte, nos termos dos art. 114 e 116, I do CTN, e dos art. 1º e 2º, II da LC 87/96 e dos incisos II, do art. 155, da CF”.

Quanto à sétima tese (descabimento da verificação à escritura contábil ou do consórcio MALHAS [posterior] como provas para diferenciar as atividades de operar e de transportar gás por meio de dutos) argumenta que *“Tema sempre Recorrente nas reflexões sobre aplicação do direito tributário diz respeito à análise das provas e especialmente dos lançamentos contábeis. E desde logo cumpre-nos consignar, pelo caráter instrumental da contabilidade, que não cabe usar de suas escriturações, que têm outras finalidades, econômicas, como prova de ocorrência de fatos jurídicos tributários, mesmo quando estas encontram-se de todo corretas, sem fazer uso da comprovação da situação jurídica que enseja a circunstância material da hipótese de incidência do tributo”.*

Acrescenta também que *“O que ora contestamos é que possa tal dimensão material vir acolhida apenas pelo modo como alguma despesa ou receita possa ser escriturada ou classificada nas diversas contas, sem uma análise atenta aos motivos e respeitadas e atendidas as peculiaridades da empresa, como reclama o art. 1.188 do Código Civil vigente”,* para logo a seguir dizer que *“não se encontra qualquer justificativa para a atitude da autoridade fazendária pretender, por analogia, de todo proibida pelo §1º do art. 108, do CTN, cobrar ICMS-Transporte pelo simples fato de haver escrituração contábil de créditos de receitas dos seus contratos de ‘O&M’. Parte de tais suposições pra construir um fato gerador inexistente, pois a TRANSPETRO não realizou qualquer transporte ao tempo das operações assinaladas”.*

Exaurindo o tema, repete nos autos que *“Não cabe, portanto, à Administração Fazendária desconsiderar negócios jurídicos (no caso, o contrato de ‘Operação e Manutenção’) unicamente por interesse arrecadatário (convertido em ‘Contrato de Transporte’) sem respeitar seus efeitos, e mormente quando se trata de tipos que contemplam conceitos usados expressamente pela Constituição para designar competências.*

Quanto à oitava tese (a designação do contribuinte do ICMS-Transporte) argumenta que *“Todo o Sistema Constitucional Tributário é ordenado para restringir o exercício das competências ao conteúdo material dos fatos jurídicos, de sorte que os atos de constituição (lançamento) e cobrança do crédito tributário alcancem unicamente o sujeito passivo efetivo, aquele que praticou o fato imponível ou que a ele se integra como responsável tributário, com ou sem solidariedade, pela sua presença ou vínculo ao fato gerador da obrigação tributária”,* ao que acrescenta que *“as hipóteses de atribuição da responsabilidade a terceiros estranhos à ocorrência do fato gerador somente podem ser aquelas contempladas no Código Tributário Nacional – CTN. Essa é uma restrição que se mostra como típica medida de segurança jurídica emergente da Lei Complementar, na função de norma geral em matéria de legislação tributária, para dispor sobre a obrigação e créditos tributários, dos quais a sujeição passiva é parte integrante”.*

E a frente escreve que *“Para o ICMS-Transporte, por força do art. 4º da LC 87/96 Contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial atos típicos de prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, ainda que as prestações se iniciem no exterior. Assim, somente pode ser qualificado como contribuinte deste impos-*

to aquele sujeito que promove atividade de transporte com habitualidade e desde que o fato jurídico tributário se realize concretamente”, ao que também enfatiza que “Destarte, em vista da ausência de efetiva ‘prestações de serviços de transportes’, é de que se ver que a TRANSPETRO, queda-se inteiramente afastada da condição de contribuinte de ICMS, na espécie, por faltar-lhes a vinculação com o fato jurídico tributário, ou seja, o deslocamento de bens ou pessoas, por ato sinalagmático e oneroso, em volume que caracterize intuito comercial”.

Exaurindo o tema, fala que *“A prestação de serviço de transporte de gás natural não pode ser presumida pelo fato de haver inscrição estadual no cadastro de contribuintes, pelo fato de haver autorização legal para este serviço, tampouco pelo fato de – posteriormente – a TRANSPETRO tornar-se parte de um consórcio para transporte”, ao que conclui “por conseguinte, o AIIM é inteiramente nulo, pela errônea imputação da condição de ‘contribuinte’ do ICMS-Transporte à Recorrente, na espécie que menciona, pois a TRANSPETRO não prestou serviços de transporte de gás natural em 2004 e 2005.*

Quanto à nona tese (a multa correspondente a 250% do imposto – os deveres de proporcionalidade, a proibição de excesso e de confisco) argumenta que *“não é minimamente aceitável que a Recorrente seja compelida ao pagamento do ICMS sobre serviço de transporte que não prestou; nem tampouco que lhe seja imposta multa equivalente a 250% do ICMS supostamente devido”, para logo a seguir ilustrar seu posicionamento com jurisprudência nacional aplicável, e retornar dizendo que “A atuação fiscal e a imposição de multa equivalente a 250% do ICMS supostamente devido, afronta os princípios de proibição do excesso e da proporcionalidade, o que nos dias atuais requer o necessário controle, mormente pela vedação de se utilizar tributo efeito de confisco, prevista no inciso IV, do art. 150 da CF”.*

Exaurindo o tema alude que *“Ora, está evidente que a Administração não se pode render à presunção de uma sujeição passiva imputada em virtude da futura participação desta de um consórcio (MALHAS), o que antes não prosperava, mas simplesmente prestava serviços de ‘operação’, sem adequar-se à noção de ‘transportador’ de gás natural (designação presente na legislação de competência exclusiva da União) e tampouco aperfeiçoar-se a hipótese de incidência do ICMS-Transporte Potiguar, dado que os dutos não lhe pertenciam e sequer a pose, ainda, que precária dos meios, o que por si só já seria suficiente para justificar tal exclusão”.*

Exposto o seu direito, a RECORRENTE postula o integral acolhimento e provimento do Recurso Voluntário, para que seja reformulada a r. decisão recorrida e cancelado o AIIM nº0651 – 4 URT, requerendo ao final a praxe de endereçamento de correspondentes oficiais, invocando a sustentação oral das razões do presente processo. (fls. 461 a 515).

18. CERTIDÃO de apresentação do RECURSO VOLUNTÁRIO da TRANSPETRO, firmada em 17 de janeiro de 2011 pela servidora Sra. Josélia Cabral de Moraes, Matrícula 84.943-0, combinada com DESPACHO do Diretor da 4ª URT para envio dos autos ao Conselho de Recursos Fiscais (fls.516), com recebimento na Secretaria do CRF datado em 25 de janeiro de 2011 (fls. 516 verso).

19. TERMO DE CONFERÊNCIA lavrado em 15 de fevereiro de 2011 pela servidora matrícula 66.411-1 dando conta que o referido processo foi conferido quanto à regularidade da numeração de folhas (fls. 517).
20. ENTRADA DE PROCESSO PARA DISTRIBUIÇÃO lavrado em 25 de janeiro de 2011 pela Secretaria do CRF (fls. 518), tendo sido despachado para oferecimento de Parecer da Douta Procuradoria Geral do Estado em 16 de fevereiro de 2011 (fls. 518 verso).
21. PARECER nº30 exarado pelo Digno Procurador Caio Graco Pereira de Paula em 14 de julho de 2011 (fls. 519 a 553), que abrindo-se na forma de praxe, identifica os elementos do auto de infração 000651/4ª URT lavrado em 22 de dezembro de 2009, analisa os argumentos da IMPUGNAÇÃO tempestiva apresentada pela autuada contra o lançamento proposto na inicial, bem como a CONTESTAÇÃO dos autuantes em oposição à defesa, pela sua manutenção integral, dirigindo-se ao exame do julgamento monocrático que convicto e didático julgou pela total procedência do feito naquela primeira instância julgadora, para só então, diante do RECURSO VOLUNTÁRIO analisar os pontos recorridos e em especial a preliminar, suscitando decadência do crédito tributário lançado de ofício.

Alerta de pronto o Douto Procurador Geral do RN, às fls. 528, sobre o desaparecimento do indispensável instrumento de mandato do Eminente subscritor do Recurso, *“seja por via de procuração diretamente outorgada ao signatário, enquanto advogado, ou seja, por via de instrumento de substabelecimento outorgado por um dos advogados que estão formal e corretamente constituídos”*, causa que por si mesma ensejaria o não conhecimento daquela peça processual, exigindo-se assim o seu saneamento com maior urgência possível por parte da Recorrente, caso o CRF assim viabilizasse em tom de prerrogativa especial.

Ultrapassada aquela questão de ordem formal, antecipa o Parecerista que a questão da imposição da penalidade não emerge como decorre tão só do Regulamento do ICMS, que se trata de um Decreto, mas está perfeitamente alinhada em Lei Formal, como seja o art. 64 – III – alínea “a” da Lei Estadual nº6.968/96, que institui e disciplina o ICMS no âmbito do Rio Grande do Norte.

Examinando o incidente da decadência do crédito tributário suscitado em preliminar pela Recorrente, o Douto Procurador esclarece que *“na verdade, o exame criterioso dos autos indica de forma bastante clara que, na hipótese, não se trata de lançamento por homologação, tendo em vista que a ação fiscal não foi deflagrada ou decorreu a partir de informação fornecida pelo contribuinte, visto que, em sede de operações de transporte interestadual, não detinha quaisquer informações que fossem fornecidas pelo contribuinte”*, acrescentando a seguir que *“é alvitado frisar, por oportuno, que a ação fiscal foi deflagrada a partir da iniciativa do próprio Fisco, mediante a expedição da ordem de serviço nº1.238/2009-4ª URT, conforme indicado no RELATÓRIO CIRCUNSTANCIADO”*, sendo seu entendimento que não há que se tomar como marco inicial de contagem do lapso temporal, indicativo de decadência, o fato gerador da obrigação tributária, visto que o Fisco, além de não obter qualquer pagamento de parte da RECORRENTE (pressupostos elencados pelo art. 150, §1º CTN para caracterização do lançamento por homologação) em relação ao qual pudesse manifestar a sua anuência ou discordância, não tomou conhecimento de parte da própria RECORRENTE de qualquer operações que ela tivesse praticado, pois, durante o men-

cionado período ela silenciou de forma completa, concluindo que *“Na verdade, em nosso entender – e o assim fazemos em face das claras evidências – na hipótese, não se trata de lançamento por homologação ou por declaração, mas sim de lançamento feito de ofício, a partir de atos procedimentais deflagrados pela Secretaria de Estado da Tributação, para fins de haver tributos nunca declarados e jamais recolhidos pela RECORRENTE.”*

Prosseguindo na sua linha lógica estrutural, agora apontando arcabouço doutrinário, além de previsão normativa, e em especial o art. 173 – Inciso I do Código Tributário Nacional, e o Art. 36, §1º do Decreto 13.796/98 – Regulamento do PAT, qual seja considerar o início da contagem do prazo decadencial a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, o Douto Parecerista se posiciona pela rejeição da preliminar de decadência alegada pela RECORRENTE.

Adentrando ao Mérito da demanda fiscal, o Exmo. Procurador Geral examina as teses do FISCO e da RECORRENTE, opostas entre si, apontando nesta uma monumental contradição, que salta a despreocupados olhos, quando diz: *“Ora, se afirma que, segundo a própria Lei do Petróleo (Lei nº9.478/97) a PETROBRAS poderia, segundo a própria lei, realizar o transporte de carga própria ou contratar terceiro, não se faz aceitável o argumento posto afinal, de que nos anos de 2.004 e 2.005 o transporte de gás somente poderia ser realizado pela proprietária dos dutos. Vale lembrar que neste período (2.004 e 2.005), já vigia a Lei do Petróleo, que é de 1.997, justamente a Lei invocada pela RECORRENTE para escorar os seus argumentos”*. Outra contradição flagrante apontada pelo ilustre parecer é que, na mesma peça, a RECORRENTE diz que a TNS, sucedida pela TAG fazia o transporte em 2.004, sob a égide da autorização ANP 330 de 2.004 – pois se tal ocorria, *“é evidente que não se sustenta o argumento de que a PETROBRAS, proprietária dos dutos era a única empresa que poderia realizar o serviço de transporte de gás”*.

Alerta aquele mesmo Parecer que *“em primeiro grau, a RECORRENTE procura tão somente dizer-se e tentar demonstrar que é isenta no tocante à reponsabilidade tributária, isso porque, simplesmente, não pode ser postada no polo passivo da obrigação tributária em face da ausência de elementos indicadores de haver obrigação tributária em face da ausência de elementos indicadores de haver sido ela a praticar o fato gerador da obrigação tributária (...). Já em sede de RECURSO, verifica-se uma outra postura, a qual, ao tempo em que procura isentar-se da responsabilidade tributária e, conseqüentemente, da obrigação, alegando o argumento de não de estar demonstrada a situação fática acoplável à moldura legal do fato gerador, circunstância essa que a excluiria da relação jurídico-tributária, traz consigo outros elementos, que se materializam pelo viés da indicação de terceiros que, na verdade, segundo a sua ótica, teriam praticado e realizado as operações de transporte interestadual de gás natural, sob as quais incidiria o fato gerador da obrigação tributária”*.

Acrescenta naquele contexto que o chamamento de terceiro interessado ao processo, como verdadeiros responsáveis pela obrigação tributária, não tem a menor razão de ser, tanto por inconveniência quando de desnecessidade, quer seja pela RECORRENTE não ter se dado ao esforço de trazer qualquer comprovação do que alega, quer pela inadequação do chamamento capaz de qualquer deles, chamados, porventura ao feito como figurante do polo passivo, certamente, invocar a decadência do direito da Administração Tributária de efetuar um novo lançamento.

E ainda acrescenta: “*Quanto à PETROBRAS, a qual segundo a RECORRENTE, estava legalmente autorizada a transporte o gás por via dos seus próprios dutos, há que se ponderar, primeiramente, que a documentação trazida aos autos não transporta consigo qualquer indicativo de que tal ocorresse. Em segundo lugar, a RECORRENTE não aparelhou o seu RECURSO com qualquer elemento de prova que levasse a tal convencimento, restando, tão somente a sua palavra contra claras evidências, que serão substanciadas com as provas que a seguir virão sob a forma das próprias AUTORIZAÇÕES DA AGÊNCIA NACIONAL DE PETRÓLEO para a execução do serviço de transporte de gás natural.*”

Analisando as diversas autorizações emitidas pela ANP em prol da RECORRENTE, o Parecer da Doutra Procuradoria diz que “*o que se verifica nos autos vertentes é uma robusta convergência de provas no sentido de demonstrar de forma cabal e incontendível que a RECORRENTE, na verdade, praticou as operações de transporte interestadual de gás natural e, o que é bem pior, tratando-se de empresa integrante da Administração Pública, sonegou o correspondente tributo, eis que, sequer, emitiu os indispensáveis documentos fiscais.*”

Como coroamento sobre tema, pontifica o mesmo Parecerista “*em suma assiste integral razão aos ilustres Auditores quando asseveram que a expressão operar o gasoduto indica exatamente a execução de serviço de transporte interestadual de gás natural. Tal evidência é de clareza solar, tendo em vista o exame das mencionadas autorizações, que se referem expressamente ao serviço de transporte, que, caso não tenha as suas condições mantidas previstas e comprovadas para a presente concessão, ensejarão o cancelamento da autorização*”, indo à frente de forma conclusiva escreve nos autos: “*A expressão realizar o despacho do gás natural é assaz determinante de que se trata de uma operação de transporte em seu início, enquanto que o recebimento e a entrega vêm a representar nada mais ou menos do que as operações de finalizações, ou complemento do serviço de transporte do gás natural.*”

Vencido aquele ponto de debate, quando nos diz que não restou “*portanto, nenhuma dúvida quanto ao fato de que as operações de transporte de gás natural eram, no período indicado, realizadas pela TRANSPETRO, pois a tanto era ela que estava legalmente autorizada, jungindo-se às condições impostas para o cumprimento do contrato de transporte de gás natural, sob pena de, não o fazendo, vê-lo cancelado.*”

Em seguida, o mesmo Parecer tece comentários sobre os pontos de considerações conduzidos e expostos no item 7 da peça recursal (do descabimento da verificação da escritura contábil, tanto da RECORRENTE, quanto do consórcio MALHAS, para fins de distinguir, em sede de produção de provas, as operações de transporte e manutenção que teriam sido realizadas) quando diz “*Ora, na verdade revela-se por demais estranhável que tais argumentos venham a deslustrar o fulgurante brilho do alentado trabalho produzido em sede de recurso. Primeiramente, porquanto seja cediço que o processo administrativo tributário seja plasmado sob o princípio da verdade real, o que indica claramente a possibilidade de que tais provas, acaso necessárias, sejam conduzidas aos autos, podendo a Administração Pública Fazendária requisitá-lo, caso entenda da sua indispensabilidade.*”

E acrescenta: “*Em segundo lugar, não menos estranhável, destarte, é que detendo tais elementos de prova, a RECORRENTE, além de sonega-los ao processo, o que indicaria claramente o seu destemor em relação aos argumentos que ela própria*

esgrime, consegue o inominável, que é levantar substanciosas suspeitas de que tais elementos, na verdade, comprovam exatamente o contrário do que alega, levando o seu exame à consolidação do que já está exuberantemente provado, que é o fato de que foi ela a RECORRENTE, fática e juridicamente, a responsável pela execução das operações de transporte de gás natural no período indicado na autuação”.

Concluindo a seguir, o Douto Procurador da RN externa: *“No que diz respeito ao convencimento adstrito ao presente feito, ao entender do firmatário deste parecer, não há necessidade de verificação de tal elemento de prova, porquanto as provas que já estão nos autos, sedimentadas pelos próprios argumentos tanto dos Auditores Autuantes, quando do próprio RECURSO, conduzem à firme e inabalável conclusão de que a ação fiscal é inteiramente procedente”.*

Tratando sobre a tese da multa com efeito confiscatório, o Douto Procurador Geral postula que *“é de se ponderar que, na hipótese, o que está subsumido à vedação, se tiver natureza confiscatória, é o tributo, que envolve atividade lícita e não a multa, que se refere à atividade ilícita, tendo efeito sancionatório”*, ao passo que ponderando sobre a capacidade contribuinte da RECORRENTE e o potencial punitivo proposto na inicial, arremata: *“O confisco representante a imposição de exação de tantas proporções que arrebatou ou a totalidade ou quase a totalidade patrimonial do contribuinte; não raras vezes até mesmo suplantando a totalidade do patrimônio do contribuinte. Se um tributo, mesmo fixado em percentual considerado alto, mas não afeta minimamente o patrimônio do contribuinte, não que se falar em confisco”.*

Em seguida, exaurindo o tema o Eminentíssimo Parecerista ministra que se não revelassem suficientes tais argumentos, seria ponderável a absoluta impossibilidade de o Conselho de Recursos Fiscais acolher argumentos de inconstitucionalidade, posto que o deslinde refoge inteiramente das suas competências.

Ao final, vistos e analisados os elementos dos autos, encerra o Parecer dizendo: *“ao pensar do subscritor, a RECORRENTE não logrou desvencilhar-se da autuação, que entendemos pertinente, lícita, substanciosa e perfeitamente harmônica aos fatos que deram ensejo à sua formalização”*, sendo a posição do PARECER, acaso conhecido o RECURSO, seja o mesmo improvido, mantendo-se íntegra a decisão que julgou procedente a ação fiscal.

22. CONSULTA A CONTRIBUINTE – Base Sigat - contendo os dados cadastrais da TRANSPETRO onde consta como possuidora de inscrição estadual nº20.087.602-3, CNPJ 02.709.449/0063-71, com CNAE Fiscal Principal (** Gerador de ICMS **) 4940-0/00 – Transporte dutoviário, além de ser tipo de contribuinte NORMAL, Regime de Pagamento NORMAL, com início de atividade comercial em 15 de fevereiro de 2001, com situação cadastral ATIVO, com domicílio tributário na Rodovia RN 221, S/N – Guamaré/RN – circunscrição da 4ª URT/Macau (fls. 554);
23. MOVECO – Movimento Econômico de Entradas e Saídas de 2005 da TRANSPETRO, onde consta movimento zerado de operações de entradas e saídas (fls. 555 a 556).
24. CONSULTA A CONTRIBUINTE – Base Sigat - contendo os dados cadastrais da TRANSPORTADORA ASSOCIADA DE GAS S.A - TAG onde consta como possuidora de inscrição estadual nº20.210.248-3, CNPJ nº06.248.349/0016-00, com CNAE Fiscal Principal (** Gerador de ICMS **) 4940-0/00 – Transporte dutoviário, além de ser tipo de contribuinte NORMAL, Regime de Pagamento NORMAL, com início de atividade comercial em 2 de janeiro de 2008, com situação cadastral ATIVO, com domicílio tributário na Rodovia RN 221, S/N – Guamaré/RN – circunscrição da 4ª URT/Macau (fls. 557).

25. AUTORIZAÇÃO ANP nº 45/2000 (apontando unicamente a TRANSPETRO como autorizada a operar o Gasoduto Guamaré-Pecém), 135/2001(apontando unicamente a TRANSPETRO como autorizada a construir o “city-gate” no Gasoduto Guamaré-Pecém/GASFOR), 216/2001(apontando unicamente a TRANSPETRO como autorizada a operar como ponto de entrega no Gasoduto Guamaré-Pecém/GASFOR), 330/2004(apontando o consórcio MALHAS composto por TNS, NTS e a TRANSPETRO como autorizado a operar o ponto de entrega de gás natural no município de Caucaia/CE, proveniente do Gasoduto Guamaré-Pecém/GASFOR, para fornecimento à CEGÁS), 4/2004(apontando unicamente a TRANSPETRO como autorizada a operar a estação de compressão de gás natural de Aracati/CE no Gasoduto Guamaré-Pecém/GASFOR);127/2004 (apontando unicamente a TRANSPETRO como autorizada a operar a estação de compressão de gás natural do Gasoduto Guamaré-Cabo/Nordestão em Santa Rita/PB), 128/2004(apontando unicamente a TRANSPETRO como autorizada a operar a estação de compressão de gás natural do Gasoduto Guamaré-Cabo/Nordestão em Macaíba/RN), 329/2004(apontando o consórcio MALHAS composto por TNS, NTS e pela TRANSPETRO como autorizado a operar ponto de entrega e ramal de interligação no Gasoduto Guamaré-Pecém/GASFOR no município de Aracati/CE, para fornecimento de gás à CEGAS), 128/2005(apontando unicamente a SOLVITCHE CHEMICAL DISTRIBUDORA DE SOLVENTES LTDA autorizada ao exercício da atividade de distribuição de solventes) e 138/2005 (apontando o consórcio MALHAS composto por TNS, NTS e pela TRANSPETRO como autorizado a operar ponto de entrega de gás natural do Gasoduto Guamaré-Cabo no município de Pedras de Fogo/PB) (fls. 558 a 567).
26. DESPACHO exarado em 14 de julho de 2011 pela Douta Chefia da Procuradoria Fiscal e da Dívida Ativa, acolhendo, em todos os seus termos, o Parecer nº30/2011-PF/PGE.
27. SOLICITAÇÃO DE DILIGÊNCIA emitida pela Conselheira Titular Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva visando juntada em 72 (setenta e duas) horas do instrumento procuratório para habilitação do substabelecimento ao Dr. Advogado Heleno Taveira Torres, OAB/SP nº194.506, que assina o RECURSO VOLUNTÁRIO em nome da TRANSPETRO em atendimento à questão formal levantada pelo Douto Procurador Geral do Estado às fls. 524 do seu Parecer nº030/2011 (fls.569 a 570).
28. JUNTADA em 27 de julho de 2011 do instrumento de substabelecimento do Dr. Advogado Heleno Taveira Torres, OAB/SP nº194.506, atendendo-se à solicitação de diligência solicitada, saneando-se a questão formal outrora levantada pelo Eminent Procurador Geral do Estado (fls.571 a 572).
29. ACEITE DE ENCARGO de relatoria do presente processo por substituição da Conselheira Titular Marta Jerusa Pereira de Souto Borges da Silva subscrito em 27 de julho de 2011 pelo Conselheiro Suplente Emanuel Marcos de Brito Rocha (fls. 572 verso).
30. É o relatório.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 02 de agosto de 2011

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Relator



RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS

PROCESSO nº : 268.808/2009-1/SET.

NÚMERO DE ORDEM : 0019/2011-CRF.

PAT Nº 0071/2009-4ª URT.

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE : Petrobras Transporte S/A – TRANSPETRO [FIC 20.087.602-3]

ADVOGADO; Heleno Taveira Torres

RECORRIDO : Secretaria de Estado da Tributação

RELATOR : Cons/Suplente Emanuel Marcos de Brito Rocha

VOTO

1. Da análise do Auto de Infração n.º00651/2009, da 4ª URT, de 22 de dezembro de 2009, depreende-se que a firma acima epigrafada, qualificada nos autos, foi autuada em 01 (uma) infringência, onde consta a OCORRÊNCIA de “*Falta de emissão de Nota Fiscal de Serviço de Transporte, referente ao transporte interestadual de gás natural para a Petrobrás, no período de Jan/2004 a Dez/2005, conforme demonstrativo em anexo, que constitui parte integrante desse auto*”, e como **INFRINGÊNCIA**, que “*o contribuinte supra qualificado infringiu o disposto no(s) Art.150, inciso III e XIII c/c com o Art. 109, inciso VI e VIII, do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640 de 13/11/97*” e a **PENALIDADE** “*prevista no(s) Art. 340, inciso III, alínea ‘a’ combinado com o Art. 133, todos do Regulamento do ICMS aprovado pelo Dec. 13.640 de 13/11/97*”.
2. A infringência apontada redundou na proposta de penalidades citada, implicando em multa de **R\$30.578.749,61**(trinta milhões, quinhentos e setenta e oito mil, setecentos e quarenta e nove reais, sessenta e um centavos), sem prejuízo do ICMS devido, no valor de **R\$12.231.499,84**(doze milhões, duzentos e trinta e um mil, quatrocentos e noventa e nove reais, oitenta e quatro centavos), totalizando o montante de **R\$42.810.249,45**(quarenta e dois milhões, oitocentos e dez mil, duzentos e quarenta e nove reais, quarenta e cinco centavos), em valores originais a ser corrigido monetariamente.
3. Solucionando o incidente formal levantado pela Douta Procuradoria, recebo o recurso voluntário, visto que houve o saneamento adequado através do oferecimento do substabelecimento no prazo diligenciado, tudo conforme certificado pela Secretaria desse conselho.
4. Quanto à preliminar recursal que suscita decadência de parte do crédito tributário, em especial daquele abrangido de janeiro a novembro de 2004, entendo ser descabida por

todas as razões já aduzidas nos autos, e especialmente porque aquele fenômeno extintivo foi fulminado antes de se concretizar, não só pelo lançamento de ofício ter sido construído em 22 de dezembro de 2009 por meio do auto de infração nº00651/4ªURT, mais e principalmente por ter sido validamente cientificado pela autuada em 28 de dezembro de 2009.

Portanto, convicto de que realmente não se trata de outro lançamento, a não ser aquele previsto no art. 149 do CTN (De Ofício), fixo como marco inicial para a parte do crédito tributário do exercício de 2004 a data de 1º de janeiro de 2005, legitimando assim a pretensão do lançador, afastando qualquer viabilidade de extinção temporal por decadência, ao passo que para o exercício de 2005, não havendo controvérsias nos autos, aponto nesse diapasão a data de 1º de janeiro de 2006.

5. Quanto à primeira tese da Recorrente (vícios formais e nulidade do auto de infração – erro de identificação do sujeito passivo e na determinação do fato gerador do ICMS-Transporte), entendo que já foi cabalmente vencida por ocasião do julgamento de primeira instância.

Não enxergamos um mínimo vício formal nos autos que aponte sua nulidade, sendo irrepreensível a identificação e abundantemente alicerçada em provas a identificação do sujeito passivo, sem contar que a própria Recorrente não trouxe à baila quaisquer outros mínimos elementos que viessem elidir sua qualificação como contribuinte do ICMS, e em especial aquele lançado na inicial.

Qualificação aquela corroborada não só através do Contrato do Consórcio MALHAS em que se inclui a RECORRENTE desde 1º de julho de 2003, onde se identifica como transportadora do gás natural oriundo de Guamaré, como também através das diversas Autorizações ANP e em especial a de nº45/2001 que aponta a TRANSPETRO como operadora exclusiva do gasoduto Guamaré-Pecém (fls. 558 a 567), sem contar a expressa disposição da Lei nº9.478/97 – Lei do Petróleo, que fundamenta a constituição daquela a partir do patrimônio da PETROBRAS S/A, para aquele fim específico.

De sorte que também resta lastreada em provas, no mesmo caderno, que a Recorrente transportou do RN para os Estados do Ceará, Pernambuco e Paraíba, em nome da PETROBRAS, somente naquele período autuado, por meio dutoviário, mais de 1.300.000.000 m³ (um bilhão, trezentos milhões metros cúbicos) de gás natural potiguar, e o fez sem qualquer emissão de documentação fiscal competente (Conhecimento de Transporte), furtando-se reiteradamente a gerar o ICMS-Transporte devido ao Erário e à Sociedade desse Estado, havendo assim clara e perfeito liame entre a ação desenvolvida e a incidência tributária, refletindo no nascedouro do fato gerador do imposto devido e até então não recolhido ao Erário.

6. Quanto à segunda tese da Recorrente (fato jurídico tributário do ICMS-Transporte e sua não ocorrência), entendo que - da mesma forma que a tese anterior – o tema fora esvaziado pela Decisão irrepreensível da COJUP.

A juridicidade do caso em tela é pacífica e inafastável, com a incidência de ICMS sobre tal prestação de transporte não só alicerçada no art. 155, inciso II da Carta Magna, bem como no art. 2º, inciso II da Lei 87/96 – Lei Kandir, e especificamen-

te na Lei 6.968/96 como também no art. 1º, inciso II do Decreto 13.640/97 – RICMS/RN.

Ao mesmo passo, a ocorrência do ICMS-Transporte já se mostrou provada, resgatando que a Recorrente foi exatamente constituída para o transporte do gás natural da PETROBRAS para outros Estados da Federação, e em especial para os Estados do Ceará, Pernambuco e Paraíba, via o gasoduto Guamaré-Pecém e Guamaré-Cabo.

Por conseguinte, em razão das inúmeras notas fiscais emitidas pela PETROBRAS demonstrando para o exercício autuado a entrega daquele produto aos diversos destinos a partir de Guamaré/RN, prova-se indubitavelmente a prestação do transporte dutoviário executado pela TRANSPETRO, que o fez conscientemente e sem a emissão dos conhecimentos de transportes necessários, eximindo-se ao pagamento do ICMS-Transporte devido, ora lançado de ofício em Auto de Infração 00651.

7. Quanto à terceira tese (distinção entre o contrato de transporte e contrato de operação e manutenção – O&M - o necessário exame da causa jurídica) entendo que a questão está superada desde o oferecimento das contrarrazões pelos autuantes, com sedimentação na Decisão Monocrática.

Não houve conversão por parte da Administração Tributária de contrato de O&M em contrato de transporte, e muito menos desconsideração de negócio jurídico, como alude a Recorrente, mas tão somente a percepção inequívoca de que uma espécie de contrato não se sobrepõe sobre a outra, mas sim cumulam-se na propagada esfera operacional da TRANSPETRO, esta – valendo lembrar - constituída a partir do patrimônio da PETROBRAS S/A para lhe ser ágil e lhe viabilizar o desenvolvimento macroeconômico da atividade petroquímica, levando o gás natural extraído de Guamaré-RN/4ª URT a parques industriais do Ceará, Pernambuco e Paraíba, sendo obtuso retirar ou até minimizar o complexo de suas atribuições a meras funções coadjuvantes de operacionalização e manutenção de dutos e terminais afins.

Ademais, diga-se de passagem, que tanto a previsão normativa vigente em 2004 e 2005 (a Lei do Petróleo – Lei 9.478/97), e as autorização da ANP (em especial de nº45/2001) apontando a TRANSPETRO como operadora exclusiva do gasoduto Guamaré/RN, e portanto encarregado de tal transporte – não podem ser subvertidas por relações contratuais, e sequer opostas à Fazenda Pública, como meio adequado de alterar e/ou excluir a responsabilidade tributária do caso sob comento, mesmo que a intenção das contratantes tenham sido alicerçadas em boa-fé ou não tenham alcançada a extensão econômica pretendida de planejamento tributário, tudo como firmam o art. 123 combinado com o art. 136, todos do CTN, *in verbis*:

*“Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as **convenções particulares**, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser **opostas à Fazenda Pública**, para modificar a definição legal do **sujeito passivo** das obrigações tributárias correspondentes.”*

(...)

*Art. 136. Salvo disposição de lei em contrário, a responsabilidade por infrações da legislação tributária **independe da in-***

tenção do agente ou do responsável e da efetividade, natureza e extensão dos efeitos do ato.

(grifo nosso)

8. Quanto à quarta tese (dos limites do fato jurídico tributário do ICMS-Transporte e segurança jurídica) entendo que idêntica questão também fora equacionada tanto na COJUP por ocasião do embate de Primeira Instância, como no item anterior.

O que a autuação fiscal detectou e a COJUP ratificou, para os exercícios de 2004 e 2005, no âmbito de sua competência, foram claras e inegáveis prestações onerosas de transporte dutoviário de gás natural efetivadas pela Recorrente para a PETROBRAS sem a devida emissão de documento fiscal (Conhecimento de Transporte) lançando de ofício o ICMS-Transporte devido e a multa regulamentar cabível, não tendo havido qualquer invasão na juridicidade e/ou competência de tributação dos contratos de prestação de serviços de O&M, tributáveis por tributo municipal.

Ou seja, as operações de entrega de mais de 1.300.000.000m³ (um bilhão e trezentos milhões de metros cúbicos) de gás natural realizadas pela TRANSPETRO (exclusiva operadora do sistema até então, como já provado a partir dos gasodutos sediados em Guamaré/RN) para os Estados do Ceará, Pernambuco e Paraíba, em nome da PETROBRAS, proprietária da mercadoria, foram mais do que fotograficamente materializadas nos autos pelas notas fiscais arroladas às fls. 012 a 284, pacificando a existência da relação jurídico tributário aludida.

9. Quanto à quinta tese (o fato jurídico tributário do ICMS-Transporte – Considerações gerais sobre seus critérios constitucionais de referência – prestação, deslocamento de bens e remuneração) entendo que, de forma idêntica, o Julgador Monocrático não deixou arestas sobre o tema, solucionando-o por completo.

Repisamos que o liame jurídico entre a TRANSPETRO e a PETROBRAS evidencia indubitavelmente que houve, especialmente naquele período fiscalizado (2004 e 2005), a prestação remunerada de transporte de gás natural por meio dutoviário, deslocado de Guamaré/RN para os Estados do Ceará, Pernambuco e Paraíba, justificando a incidência, motivando o fato gerador ou fato jurídico tributário do ICMS-Transporte ora lançado na inicial. Portanto, a existência de prestação de serviços de O&M não invalida e nem macula a verdade da prestação do transporte caracterizado nos autos, e objeto da fiscalização.

E quanto ao deslocamento do gás natural, novamente invocamos o significado das 272(duzentos e setenta e duas) notas fiscais arroladas de fls. 12 a 284 emitidas pela PETROBRAS/RN – 20.067.139-1 denotando a entrega interestadual de mais de 1.300.000.000 m³ (um bilhão, trezentos milhões metros cúbicos) de gás natural potiguar sem qualquer emissão de documentação fiscal competente (Conhecimento de Transporte).

10. Quanto à sexta tese (impossibilidade de exigir o ICMS com base em presunções ou indícios sem coerência com a realidade contratual e fática – ausência de motivo para desconsideração do contrato de O&M) entendo que não há desconsideração do contrato de O&M por parte do Fisco, e que muito menos há presunções ou indícios sem

coerência, como cabalmente também se pronunciou a COJUP, validando a exigência do ICMS-Transporte.

Não enxergo tal presunção aduzida, mas do contrário, certificamos a adequação material dos fatos apontados na inicial com a previsão normativa aplicável pela “fotografia” cristalina materializada nas notas fiscais arroladas das fls. 12 a 284, jamais desconstituídas pela Recorrente.

As provas da prestação do serviço de transporte dutoviário pela TRANSPETRO a PETROBRAS convergem de forma harmônica nos autos, inclusive com o depoimento da própria Recorrente, senão vejamos:

*“A TRANSPETRO pode ser sujeito de contratos de prestação de serviços de transportes, como pode limitar-se às operações e manutenção de dutos. São atividades distintas. No período suscitado pela Administração Potiguar, a TRANSPETRO **não se via obrigada** a emitir a documentação fiscal de serviços de transporte de mercadorias (Conhecimento de Transporte) exatamente porque não prestava esse tipo de serviço, limitada que estava por contrato exclusivamente baseado em operações e manutenção. **Somente com o consórcio MALHAS, por disposição contratual deste, é que a TRANSPETRO assume essa condição subjetiva. (fls. 465)”**.(grifo nosso)*

Aliás, revisitando o tema, da própria análise do CONTRATO DE OPERAÇÃO DO CONSÓRCIO [Consórcio MALHAS] percebo que a TRANSPETRO assume tal encargo a partir de 1º de julho de 2003 e dali por 20 anos a fora (fls. 350 c/c 352), ou seja, confessadamente já estava compromissada como transportadora oficial do gás natural da PETROBRAS oriundo do GASEDUTO GUAMARÉ/RN no período de janeiro de 2004 a dezembro de 2005, período objeto da fiscalização.

Contudo, aquela simples conciliação técnica de informações sequer nos move ou minimamente comove sobre a qualificação da Recorrente ou da natureza das diversas e inúmeras operações de transporte dutoviário prestadas e renegadas por ela, ao contrário das 272(duzentos e setenta e duas) notas fiscais arroladas de fls. 12 a 284 emitidas pela PETROBRAS/RN – 20.067.139-1 denotando a entrega interestadual de mais de 1.300.000.000 m³ (um bilhão, trezentos milhões de metros cúbicos) de gás natural potiguar sem qualquer emissão de documentação fiscal competente (Conhecimento de Transporte), furtando-se reiteradamente a gerar o ICMS-Transporte devido ao Erário e à Sociedade desse Estado.

11. Quanto à sétima tese (descabimento da verificação da escritura contábil ou do consórcio MALHAS [posterior] como provas para diferenciar as atividades de operar e de transportar gás por meio de dutos) alio-me integralmente ao entendimento da sua desnecessidade proferido pelo Douto Procurador Geral, quando diz:

“No que diz respeito ao convencimento adstrito ao presente feito, ao entender do firmatário deste parecer, não há necessidade de verificação de tal elemento de prova, porquanto as provas que já estão nos autos, sedimentadas pelos próprios argumentos tanto dos Auditores Autuantes, quando do próprio RECURSO, conduzem à firme e inaba-

lável conclusão de que a ação fiscal é inteiramente procedente” (fls. 550)

12. Quanto à oitava tese (a designação do contribuinte do ICMS-Transporte) entendo que desde a autuação, passando pelo julgamento de primeira instância, o incidente está superado, restando correta e precisa a identidade da Recorrente como contribuinte do ICMS-Transporte como foi lançado na inicial.

Enfatizo que a empresa PETROBRAS TRANSPORTE S/A – TRANSPETRO está, desde 15 de fevereiro de 2001, inscrita no Cadastro de Contribuinte do Estado do RN sob a inscrição estadual (FIC) nº20.087.602-3 no ramo CNAE Fiscal Principal (** Gerador de ICMS **) 4940-0/00 – Transporte dutoviário, do tipo NORMAL, e que em nenhum momento essa qualificação cadastral foi refutada nos autos por prova cabal.

Por conseguinte, a responsabilidade pela infração ao preceito regulamentar de entregar mercadoria acompanhada de documentação fiscal competente (conhecimento de transporte) só pode recair sobre a Recorrente, tanto por força do art. 150, incisos III e XIII como pelo art. 192, VI e VII do mesmo diploma, como abaixo transcrevemos;

“Art. 192. As empresas transportadoras estão obrigadas a:

(...)

*VI- não aceitar despacho ou efetuar transporte de mercadorias, para entrega neste ou em outro Estado, **sem que estejam acobertadas com documentação fiscal hábil;***

(...)

*VIII- entregar as mercadorias no endereço do destinatário, **acompanhadas do documento fiscal originário e do conhecimento de transporte;***

(...)”

(grifo nosso)

13. Quanto à nona tese (a multa correspondente a 250% do imposto – os deveres de proporcionalidade, a proibição de excesso e de confisco) entendo que também foi superada pelo Julgador de Primeira Instância, não merecendo retoque algum.

Tributo e multa não se confundem, assim como não se confundem o óleo e água. Tributo é conceituado no art. 3º do CTN como sendo *“toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”*. Multa, por sua vez, é sanção de ato ilícito, visando coibir, educar ou até mesmo punir quem afronta a norma, sendo dosada e aplicada nos ditames da Lei, e não do arbítrio.

Da mesma forma, como foi bem dito nos autos, a vedação constitucional inserida no art. 150, IV diz respeito expressamente a utilizar o “tributo” com efeito de confisco, danificando assim a capacidade contributiva do contribuinte, caso que passa longe da Recorrente, companhia de notória capacidade patrimonial, senão uma das maiores do América Latina.

Ora, a multa aplicada na inicial como sendo de 30% (trinta por cento) sobre o valor da prestação do transporte dutoviário do gás natural está alicerçada na previsão do art. 340, III, alínea “a” do Decreto 13.640/97 – Regulamento do ICMS que por sua

vez orienta-se pela Lei Estadual 6.968/96 – Lei Instituidora do ICMS, afastando assim a ilação de arbitrariedade punitiva dos autuantes, que agiram cumprindo com seu dever, de forma vinculada.

Acrescente ainda que a Recorrente dispunha, por força do art. 342 do RICMS/RN, da prerrogativa em ter reduzida em até 60% (sessenta por cento) aquele potencial punitivo, caso decidisse pela quitação do débito fiscal lançado, por ocasião da autuação, como também lhe foi disponibilizado - e igualmente sem sucesso - a exclusão de 100% da multa lançada, em contrapartida ao pagamento e/ou parcelamento do ICMS-Transporte lançado, agora por reconhecimento da autodenúncia espontânea, retroativamente à versão original do art. 337 §3º do mesmo regulamento (fls. 458 e 459).

14. E sendo assim, decorrente de tais razões, e ainda, de tudo mais que consta do processo, VOTO pelo improvimento do recurso voluntário, que se traduz na manutenção da Decisão de Primeiro Grau recorrida, confirmando assim a PROCEDÊNCIA da Ação Fiscal e do respectivo Auto de Infração n.º 00651/4ª URT, de 22 de dezembro de 2009.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, Natal/RN, 02 de agosto de 2011.

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Relator



**RIO GRANDE DO NORTE
SECRETARIA DE ESTADO DE TRIBUTAÇÃO
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

PROCESSO nº : 268.808/2009-1/SET.

NÚMERO DE ORDEM : 0019/2011-CRF.

PAT Nº 0071/2009-4ª URT.

RECURSO VOLUNTÁRIO

RECORRENTE : Petrobras Transporte S/A – TRANSPETRO [FIC 20.087.602-3]

ADVOGADO; Heleno Taveira Torres

RECORRIDO : Secretaria de Estado da Tributação

RELATOR : Cons/Suplente Emanuel Marcos de Brito Rocha

ACÓRDÃO Nº 0057/2011

EMENTA – ICMS – FALTA DE EMISSÃO DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL DE SERVIÇOS DE TRANSPORTE DE MERCADORIAS (CONHECIMENTO DE TRANSPORTE), REFERENTES AO TRANSPORTE DUTOVIÁRIO INTERESTADUAL DE GÁS NATURAL PARA A PETROBRAS. Incidente formal de representação saneado: substabelecimento advocatício juntado a conteúdo. Preliminar de decadência rejeitada: lançamento *ex officio* e não por declaração ou homologação – marco inicial como sendo primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado - conforme dicção do art. 173, inciso I do CTN. Ocorrência indiscutível do fato gerador da obrigação tributária: convergências de provas abundantes no caderno processual. Qualificação da Recorrente como sujeito passivo inatacável por questões fáticas e de direito. Multa confiscatória: inoccorrência – ato ilícito sancionado, com natureza diversa do tributo – não incidência do preceito Constitucional do art. 150, inciso IV da Magna Carta. Improvimento de Recurso Voluntário. Manutenção da Decisão Recorrida. Procedência da ação fiscal e do respectivo auto de Infração.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, por unanimidade de votos, em harmonia com o Parecer Escrito do Ilustre Procurador do Estado, em conhecer e não dar provimento ao recurso voluntário interposto, para manter integralmente a decisão singular e julgar o feito procedente.

Sala, Cons. Danilo G. dos Santos, em Natal RN, 9 de agosto de 2011.

Waldemar Roberto Moraes da Silva.
Presidente

Emanuel Marcos de Brito Rocha
Relator para acórdão

Caio Graco Pereira de Paula
Procurador do Estado