



**Governo do Estado do Rio Grande do Norte**  
**Secretaria de Estado da Tributação**  
**COJUP - Coordenadoria de Julgamentos de Processos Fiscais**

---

**Decisão nº 100/2014**

**PAT nº:** 99/2014/SUFISE – **Protocolo Geral nº:** 26.945/2014-1  
**Auto de Infração:** 99/2014 – **OS:** 19.493/2013, SUFISE, de 15/10/2013  
**Contribuinte autuado:** Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás  
**Atividade:** Extração de petróleo e gás natural  
**Domicílio Fiscal:** Natal/RN – **Inscrição Estadual:** 20.067.139-1  
**Período do lançamento:** 01/01/2009 e 31/12/2012

**Condutas Autuadas**

**Ocorrência 01:** O contribuinte escriturou indevidamente créditos de ICMS oriundos de aquisição de produtos destinados ao uso e consumo próprio, reduzindo o ICMS recolhido;

**Ocorrência 02:** O contribuinte não recolheu o ICMS referente ao diferencial de alíquota incidente nas operações interestaduais de aquisição de material de uso de consumo próprio.

TRIBUTÁRIO. ICMS. MATERIAL DE CONSUMO.

1. Mercadorias que não sejam imprescindíveis ao processo produtivo de empreendimentos industriais não gozam de aproveitamento de crédito tributário;

2. Inibidores de corrosão ou de penetração têm relação direta com a longevidade de vida útil de ativo imobilizado e o desuso desses itens no processo produtivo não impossibilita produção industrial.

**Auto de infração parcialmente procedente.**

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

## **1. Juízo de Admissibilidade**

O auto de infração está consonante com o art. 44 do RPPAT/RN - Regulamento de Processo e Procedimentos Administrativo Tributário - instituído pelo Decreto 13.976/98, de forma que essa peça está admitida e por extensão, também os lançamentos tributários nela contidos, aqui composto de seus elementos obrigatoriamente constituintes, preceituados no art. 142 do Código Tributário Nacional, quais sejam, as hipóteses de incidência, o fato gerador, o montante do tributo devido, a penalidade cabível e a identificação do sujeito passivo.

A autuação foi protagonizada pelos auditores fiscais Flávio César Breda, AFTE-4, matrícula 158.609-2 e Abraão Padilha de Brito, AFTE-4, matrícula 163.047-4, dotados da competência exigida pelo art. 6º da Lei Complementar 6.038/1990, pelo art. 58 do Decreto 22.088/2010 e pelo art. 31 do RPPAT/RN, aprovado pelo Decreto 13.796/98. O contribuinte está legitimamente representado pelo procurador Roberto Jorge Pinheiro Moreira, contador pleno do sujeito passivo.

A impugnação foi apresentada no dia 07/03/2014 (fl. 719, incluso, portanto, no prazo regulamentar de 30 dias, contado a partir da data da ciência do lançamento tributário pela parte autuada, consignada nos autos processuais como sendo a data de 05/02/2014. O prazo legal foi tempestivamente cumprido. O conteúdo da peça impugnatória está apresentado de acordo com o art. 88 do RPPAT/RN.

Atendidos os indispensáveis pressupostos formais de admissibilidade, juízo obrigatório preceituado no enunciado do art. 110 do RPPAT, a exigibilidade do crédito tributário é reconhecida como suspensa a partir de 05/02/2014, conforme o comando do art. 151, inciso III do Código Tributário Nacional:

*Art. 151. Suspendem a exigibilidade do crédito tributário:*

*III - as reclamações e os recursos, nos termos das leis reguladoras do processo tributário administrativo;*

A Impugnação instaurou o litígio de natureza eminentemente tributária nos exatos termos do art. 56 e dos arts. 83 e 84 e topicamente extensivo às duas ocorrências evidenciadas no auto de infração, vez que o sujeito passivo, exercendo o legítimo direito de defesa assegurado pelo RPPAT/RN, manifestou expressa inconformidade com os resultados da auditoria fiscal.

O RPPAT disciplinou essa matéria e assim se expressa nos dispositivos destacados abaixo:

*Art. 56. O processo administrativo tributário tem por objetivos a solução de litígios de natureza tributária na esfera administrativa e a tutela dos direitos e interesses legalmente protegidos.*

*Art. 83. A impugnação da exigência instaura o litígio de natureza tributária, dando início ao processo administrativo, devendo ser apresentada, por escrito, no prazo de 30 (trinta) dias, a contar da ciência da intimação.*

*Carlos Linneu T. F. da Costa*

*Art. 84. Não se instaura o litígio em relação à matéria que não tenha sido expressamente impugnada ou não questionada na impugnação.*

Passo ao breve relato de conhecimento do Auto de Infração, da Impugnação e da Contestação, resumidos, aqui nesta Decisão, sob a exclusiva ótica dos respectivos autores. Na sequência, julgo as questões preliminares e o mérito do lançamento tributário, desde que existentes e suscetíveis de apreciação.

## **2. Relato das Denúncias dos Autuantes**

Os lançamentos tributários estão consignados no auto de infração 99/2014, datado de 31/01/2014 e decorreram da ordem de serviço na qual foi determinada a realização de diligências destinadas a analisar operações de entradas de produtos e suas implicações na utilização de créditos fiscais.

Segundo a autoridade autuante, na descrição trazida aos autos processuais pela via do Relatório Circunstanciado de Fiscalização, a autuação foi motivada pela constatação de que a companhia petrolífera adotava o procedimento fiscal de classificar como insumo de produção, mercadorias que seriam efetivamente, material para uso e consumo, genericamente denominados de inibidores de corrosão. Sob esse aspecto, o aproveitamento de crédito fiscal desse gênero de mercadorias será admitido somente após 01/01/2020 conforme o art. 33 da Lei Complementar 87/1996 e o art. 109, inciso VII do Regulamento do ICMS.

Estão anexados ao caderno processual conjunto probatório, assim considerado pela autoridade autuante e constituído de notas fiscais de entradas e trechos selecionados no livro fiscal Registro de Entradas.

O crédito tributário foi estipulado em R\$ 3.997.427,98, referente ao ICMS de R\$ 1.718.628,66 e multa de R\$ 2.278.799,32.

É o que há de relevante a relatar do auto de infração. Passo ao relato de sua impugnação interposta pelo contribuinte, restrito aos aspectos relevantes.

## **3. Relato da Impugnação**

O contribuinte compareceu ao processo e veio a demonstrar inconformidade com a autuação das ocorrências. O expediente recursal está subdividido em vários tópicos, todos subordinados aos rios derivados dos aspectos materiais envolvidos com a conduta autuada.

1. Inibidores de corrosão ou de penetração: ambos são produtos químicos indispensáveis ao processo produtivo da companhia. A obtenção de petróleo e de seus derivados estaria intrinsecamente relacionada ao controle dos processos corrosivos na medida em que conferem segurança de uso aos equipamentos, além do que, proporcionam longevidade ao ativo imobilizado da empresa. Enfim, sendo indispensáveis à atividade operacional típica de operadora de petróleo, configurar-se-ão, fiscalmente, como insumos, afastados da classificação de "material de consumo".

2. Diferencial de alíquotas: sendo caracteristicamente insumos, como defende o sujeito passivo em sua defesa, os inibidores e anti-penetrantes não estariam sujeitos ao pagamento de diferenças de alíquotas.

*Carlos Linneu*

3. Base de cálculo: o regime centralizado de apuração do ICMS implicaria na aplicação de fator de estorno uniforme para todos os "inputs" integrantes do processo industrial, vez que parte das saídas de produtos do estabelecimento potiguar estão sob o manto protetor da imunidade tributária.

4. Multas confiscatórias: as multas aplicadas são de natureza confiscatória, eis que reproduzindo desarrazoada proporcionalidade em relação aos impostos e à conduta infratora e cita inclusive, manifestação do Tribunal de Justiça do Rio Grande do Norte que decidiu pela redução de multa originalmente fixada em 150%, minorando-a para 50%.

Nestes termos foi formulada a defesa do contribuinte. Leal, clara e bem articulada, em cujo final requer a declaração da improcedência da peça autuante e *last but not least*, o reexame da base de cálculo das infrações.

É o que há de relevante a relatar da peça de defesa e passo a descrever o pronunciamento da autoridade administrativa acerca da manifestação recursal do contribuinte.

#### **4. Relato da Contestação do Autuante**

Instada a pronunciar-se a acerca do manifesto impugnativo, a autoridade autuante procede à resenha da impugnação, aprofundando o relatório circunstanciado de fiscalização integrante do auto de infração e na sequência, rebate todos os tópicos elencados. Passo ao relato.

1. Inibidores de corrosão ou de penetração: a autoridade autuante mantém incólume a compreensão de que são materiais de consumo destinados à conservação de equipamentos e seriam indispensáveis ou essenciais a qualquer atividade industrial e citam manifestações doutrinárias e jurisprudenciais que abonariam esta tese.

2. Diferencial de alíquotas. Sendo materiais de consumos, os materiais sob questão estariam sujeitos ao recolhimento do imposto referente ao diferencial de alíquota.

3. Base de cálculo: a autoridade autuante acolheu as ponderações trazidas pela companhia petrolífera, a respeito do fator de estorno, atingindo-se de redução tão somente a ocorrência 01.

4. Multa confiscatória: os atos praticados pelos auditores estão explicitamente preceituados na legislação estadual do ICMS.

Na conclusão da manifestação contestatória, a autoridade autuante requer a manutenção do auto de infração no que diz respeito às condutas descritas, sendo no entanto, receptivos à revisão do quantum da ocorrência 01.

Isto posto, ultrapassada a fase de conhecimento, passo a emitir o Juízo de Decadência e na sequência, julgo a matéria e formulo a Decisão.

#### **5. Juízo de Decadência dos Direitos do Sujeito Ativo**

O juízo de decadência representa mandamento assentado na norma do art. 27 § 1º do RPPAT e segundo o qual, a decadência dos direitos creditórios deverá ser reconhecida de ofício, conforme é depreendido da simples interpretação literal do dispositivo:

*Carlos Linneu*

*Art. 27. Os prazos de decadência e prescrição obedecerão ao disposto na legislação de cada tributo, respeitadas as regras do Código Tributário Nacional.*

*§ 1º A decadência e a prescrição devem ser reconhecidas e declaradas de ofício.*

Embora a declaração a que faz referência o dispositivo legal esteja adstrita unicamente às situações de efetiva decadência, este Julgador Fiscal em atenção à boa técnica, vai pelo caminho contrário e declara, *sponte sua*, que os fatos geradores abarcados pela modalidade de lançamentos de ofício estão fora do alcance do instituto de decadência tributária.

Conforme a regra de contagem fixada no art. 173, inciso I do Código Tributário Nacional, aplicável ao lançamento de ofício, o *dies a quem* do prazo decadencial representa o mês de 12/2014. Vez que o auto de infração foi acolhido pelo contribuinte em 02/2014, está pacificamente demonstrado o direito do sujeito ativo de pleitear o crédito tributário correspondente a todos os fatos geradores do exercícios mensais arrolados pelos auditores fiscais na planilha Demonstrativo de Débitos Fiscais.

## **6. Juízo das Questões de Mérito**

O juízo de mérito é conduzido em correspondência com a regência do art. 142 do Código Tributário Nacional, aqui individualizado em suas partes fundamentais. Proporciona ao julgamento administrativo o roteiro lógico de balizamento para o exame das questões de mérito suscitadas pelas partes em litígio. O dispositivo preceitua e estabelece o obrigatório e inescapável conteúdo que deve caracterizar o instituto do lançamento tributário:

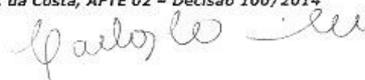
*Art. 142. Compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível.*

Os tópicos que sejam objetos de controvérsias serão cotejados na sequência estabelecida pelo próprio ditame normativo, quais sejam, conduta, hipóteses de incidência, penalidades e montante do crédito tributário.

### **6.1 A conduta**

Em que pese o esforço da assessoria jurídica de nossa companhia petrolífera de contrapor-se aos motivos que justificaram a lavratura do auto de infração, resta por demais evidente para este Julgador Fiscal, que o arrazoado técnico incorporado na impugnação não logrou êxito em demonstrar que inibidores de corrosão ou de penetração, sejam itens imprescindíveis ao processo produtivo da empresa.

A tese nuclear em torno da qual a empresa concentra a sua defesa está apresentada na fl. 722:



*"A produção segura de óleo e gás está intrinsecamente ligada ao controle dos processos corrosivos dos materiais constituintes das instalações produtivas. O potencial risco à integridade das pessoas, à contaminação do meio ambiente e de ocasionar prejuízos financeiros e de imagem à companhia, tornam o gerenciamento da corrosão ponto capital dentro do portfólio de prioridades da confiabilidade de equipamentos e instalações usados na produção off-shore de petróleo e gás.*

*Processos corrosivos têm sido responsáveis por elevados gastos para repor equipamentos degradados pela ação do meio, bem como já ocasionaram inúmeros acidentes graves devido à falha estrutural de equipamentos contendo substâncias tóxicas e explosivas, que são típicas da indústria de petróleo e gás". (Garcia, Luis Paulo. Aplicação de inibidores de corrosão na indústria de petróleo).*

Eis que o contribuinte está escudando-se sob a proteção de um argumento claramente contaminada pelo recurso da tautologia. Apresentada de outra forma, mas com a mesma denotação, a tese da defesa quer dizer que:

*"... o emprego de materiais anti-corrosivos tem a finalidade de combater a corrosão..."*

A leitura correta, inferida do próprio extrato acima citado pelo contribuinte e empalmada neste juízo administrativo, é a de que, na verdade, há causalidade firme e incontestável entre, de um lado, o inibidor de corrosão e de outro, a vida útil dos equipamentos e não entre inibidor de corrosão e imprescindibilidade do produto no processo produtivo.

A atividade-fim da companhia petrolífera não é tornada ineficaz ou impossibilitada pelo desuso dos produtos sob exame e sim que nesse caso, a empresa teria que abreviar o tempo de reposição dos equipamentos produtivos.

A respeito desta matéria, a posição oficial da Secretaria de Tributação está firmada na Consulta Tributária - Decisão nº: 40/2013, *mutatis mutandis*, aplicável ao presente contencioso. Naquela decisão, o item "broca" foi a mercadoria a respeito da qual houve a consulta e ao contrário do inibidor de corrosão, não há como perfurar-se poços de petróleo sem o concurso daquele item, constituindo-se assim, em material sem a qual haveria absoluta inviabilidade técnica da exploração petrolífera.

Julgo como procedente as condutas descritas pela autoridade atuante.

## **6.2 Hipóteses de Incidência**

Os autuantes elencaram o conjunto de hipóteses de incidência capituladas no Regulamento do ICMS, as quais, no entendimento integrado e em cotejo com as condutas reais descritas, evidenciam as transgressões tributárias incorridas pelo contribuinte. O Julgador Fiscal endossa a capitulação citada pela autoridade atuante.

## **6.3 Fato Gerador**

Julgo como constituídas as obrigações tributárias e os fatos geradores das ocorrências, entendidos como fatos jurídicos em estado perfeito, vez que presentes seus elementos

*Carlos Linneu*

constituintes antecedentes, qual seja, os suportes fáticos consorciados com as hipóteses de incidência que jurisdicionam o comportamento do contribuinte.

#### **6.4 Penalidades**

O contribuinte externou insubmissão em relação às penalidades cominadas, elevando-as ao patamar de confisco, pelo presumido excesso de exação.

A matéria é das mais tormentosas no direito brasileiro e somente nos últimos anos tem sido pacificado no fórum próprio, o Supremo Tribunal Federal. Nenhum doutrinador de renome deixa de fazer referências a esse terreno fértil para desencontros e todos unanimemente destacando a dificuldade de delimitar-se a fronteira entre o confisco e do não-confisco. Paulo de Barros Carvalho assim comentou o tema:

*O problema reside na definição do conceito, na delimitação da ideia, como limite a partir do qual incide a vedação do art. 150, IV, da Constituição Federal. Aquilo que para alguns tem efeitos confiscatórios, para outros pode perfeitamente apresentar-se como forma lúdica de exigência tributária. A temática sobre as linhas demarcatórias do confisco, em matéria de tributo, decididamente não foi desenvolvida de modo satisfatório, podendo-se dizer que sua doutrina está ainda por ser elaborada. Dos inúmeros trabalhos de cunho científicos editados por autores do assim chamado direito continental europeu, nenhum deles logrou obter as fronteiras do assunto, exibindo-as com a nitidez que a relevância da matéria requer. Igualmente, as elaborações jurisprudenciais pouco têm esclarecido o critério adequado para isolar-se o ponto de ingresso nos territórios do confisco. Todas as tentativas até aqui encetadas revelam a complexidade do tema e, o que é pior, a falta de perspectivas para o encontro de uma saída dotada de racionalidade científica (Curso de Direito Tributário. 2008. Pág, 179).*

De qualquer maneira, é certo que o tormento passou a integrar o Direito Tributário tão somente como fato histórico do passado. Decisões recentes do Supremo Tribunal Federal têm consideradas como confisco, multas que somente sejam situadas além do patamar de 200%, como está claro no Agravo de Instrumento 830.300, julgamento em 06/12/2011:

*Paulo de Barros Carvalho*

AI 830300/SC - SANTA CATARINA

Relator: Min. LUIZ FUX

Julgamento: 06/12/2011

Ementa: SEGUNDO AGRAVO REGIMENTAL NO A-  
GRAVO DE INSTRUMENTO. ISS SOBRE ARRENDA-  
MENTO MERCANTIL. VALOR DA MULTA. INTERPRE-  
TAÇÃO DE NORMA LOCAL. IMPOSSIBILIDADE. SÚ-  
MULA 280/STF. MATÉRIA INFRACONSTITUCIONAL.  
OFENSA REFLEXA.

4. A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal firmou-se no sentido de que é aplicável a proibição constitucional do confisco em matéria tributária, ainda que se trate de multa fiscal resultante do inadimplemento pelo contribuinte de suas obrigações tributárias. Assentou, ainda, que tem natureza confiscatória a multa fiscal superior a duas vezes o valor do débito tributário. (AI-482.281-AgR, Rel. Min. Ricardo Lewandowski, Primeira Turma, DJe 21.8.2009.

Assim, as penalidades de 150% e 100% capituladas pela autoridade julgadora, estão plenamente condizentes com as infrações incorridas e afinadas com o pensamento do STF. De qualquer maneira, se multas ou penalidades de caráter punitivo possam vir a ser realmente elevadas, há que reconhecer-se que apenas incidirão nos casos em que o contribuinte agride a legislação tributária. Não é atingido por "multas confiscatórias" o contribuinte atento aos mandamentos legais.

Oportuno ainda recordar que o conjunto de penalidades relacionado no ordenamento tributário do Rio Grande do Norte, a despeito de vigor desde a Lei 6.968/1996 não foi objeto de declaração de inconstitucionalidade. Rejeito a tese esposada pela Defesa.

O Julgador Fiscal não tem objeções a fazer no tocante à capitulação concernente à penalidade, plenamente compatível com o fato gerador da obrigação tributária e estabelecida no Regulamento do ICMS.

#### **6.5 Crédito Tributário**

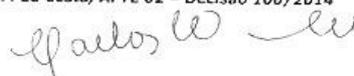
Está acatado o montante do crédito tributário fixado pelos autuantes, devidamente revista na peça de contestação.

Ocorrência 01:

**ICMS:** R\$ 911.062,44

**Multa:** R\$ 1.366.593,66

**Total: R\$ 2.277.656,11**



Ocorrência 02:

**ICMS:** R\$ 598.287,51  
**Multa:** R\$ 598.287,51  
**Total: R\$ 1.196.575,02**

**Total:**

**ICMS:** R\$ 1.509.349,95  
**Multa:** R\$ 1.964.881,17  
**Total: R\$ 3.474.231,13**

### **8. Antecedentes**

Nos arquivos da Secretaria de Tributação não há anotações de condutas antecedentes similares.

### **9. DECISÃO**

Sopesados os argumentos das partes, os preceitos jurídicos correlacionados com as matérias suscitadas e a própria convicção, este Julgador Fiscal decide que:

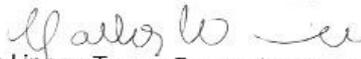
- a) *É parcialmente procedente o auto de infração nº 99//2014.*  
b) *O crédito tributário está quantificado na seguinte posição:*

**ICMS:** R\$ 1.509.349,95  
**Multa:** R\$ 1.964.881,17  
**Total: R\$ 3.474.231,13**

Decisão recorrida de ofício ao Egrégio Conselho de Recursos Fiscais, de conformidade com o mandamento legal do art. 114 do RPPAT, aprovado pelo Decreto 13.796/98.

Remeta-se os autos processuais à 1ª Unidade Regional de Tributação para cumprimento das obrigações legais e protocolares.

Natal, 10 de abril de 2014



Carlos Linneu Torres Fernandes da Costa

Julgador Fiscal.

Auditor Fiscal AFTE 2 - mat. 154.381-4