



Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



Apelação Cível nº 0071276-67.2016.8.19.0021

Apelante: ESTADO DO RIO DE JANEIRO

Apelado: PETRÓLEO BRASILEIRO S/A - PETROBRAS

Relatora: DES. FLÁVIA ROMANO DE REZENDE

EMENTA: AÇÃO ANULATÓRIA DE AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO POR CONTA DE CREDITAMENTO EXTEMPORÂNEO DE ICMS PELA PETROBRÁS, COM APLICAÇÃO DE MULTA. CONSUMO DE COMBUSTÍVEL MARÍTIMO (“ÓLEO BUNKER”) NO ABASTECIMENTO DE NAVIO AFRETADO PELA PETROBRÁS. CONTRATO DE AFRETAMENTO POR TEMPO. TIME CHARTER PARTY – TCP. SENTENÇA DE PROCEDÊNCIA. ALEGAÇÃO DA AUTORA DE QUE, O COMBUSTÍVEL MARÍTIMO UTILIZADO NO ABASTECIMENTO DA EMBARCAÇÃO POR ELA ALUGADA, É ESSENCIAL À SUA ATIVIDADE-FIM, SE CARACTERIZANDO COMO INSUMO DO PROCESSO PRODUTIVO, DE MODO A POSSIBILITAR O APROVEITAMENTO NA FORMA DO ART. 20, § 1º DA LC 87/96. A LEGISLAÇÃO TRIBUTÁRIA AUTORIZA A APLICAÇÃO DO PRINCÍPIO DA NÃO CUMULATIVIDADE, BEM COMO O CREDITAMENTO DO ICMS COBRADO ANTERIORMENTE, QUANDO RELATIVA À OPERAÇÃO DE AQUISIÇÃO DE BENS PARA USO E CONSUMO NO PRÓPRIO ESTABELECIMENTO DO CONTRIBUINTE. ART. 155, II, § 2º, I, DA CRFB, ARTS. 19, 20, § 1º, DA LC 87/1996, ART. 33, §§ 1º, 2º, 3º, DA LEI ESTADUAL 2.657/1996. INOBTANTE ASSEVERE A INICIAL QUE NÃO HÁ, NESTE CASO, FATO GERADOR DO TRIBUTO, CABE CONSIDERAR QUE A REFERIDA EMBARCAÇÃO, DE PROPRIEDADE DE TERCEIRO, A QUE SE DESTINOU O COMBUSTÍVEL, FOI OBJETO DE AFRETAMENTO POR TEMPO, QUE, DE ACORDO COM O ARTIGO 2º, INCISO II, DA LEI Nº 9.432/1997, SE CARACTERIZA COMO “CONTRATO EM VIRTUDE DO QUAL O AFRETADOR RECEBE A





EMBARCAÇÃO ARMADA E TRIPULADA, OU PARTE DELA, PARA OPERÁ-LA POR TEMPO DETERMINADO”. HIPÓTESE EM QUE A EMPRESA FRETADORA (PROPRIETÁRIA DA EMBARCAÇÃO) É A RESPONSÁVEL PELO APROVISIONAMENTO DA EMBARCAÇÃO, OU SEJA, PELO ABASTECIMENTO DE TODOS OS ITENS NECESSÁRIOS PARA QUE A EMBARCAÇÃO POSSA NAVEGAR, FORNECENDO AINDA MÃO-DE-OBRA ESPECIALIZADA, GERÊNCIA DA EMBARCAÇÃO E ASSUNÇÃO DE RISCOS. A POSSE DA EMBARCAÇÃO NÃO É TRANSFERIDA PARA A AFRETADORA. DESTE MODO, OS GASTOS COM COMBUSTÍVEIS PERTENCEM À FRETADORA. PORTANTO, CONQUANTO NÃO TENHA A PETROBRÁS (AFRETADORA) COLACIONADO AOS AUTOS O RESPECTIVO CONTRATO DE AFRETAMENTO QUE ORIGINOU O CREDITAMENTO DE ICMS ORA EM DISCUSSÃO, TEM-SE QUE, NESTE CASO, HOVE, A RIGOR, CIRCULAÇÃO DE MERCADORIA ENTRE DUAS PESSOAS JURÍDICAS DISTINTAS, E, PORTANTO, FATO GERADOR DO ICMS, VISTO QUE O COMBUSTÍVEL POR ELA FORNECIDO, PARA O ABASTECIMENTO DA EMBARCAÇÃO, POR CERTO, CONSTITUI UM DOS FATORES A SER CONSIDERADOS PELOS CONTRATANTES, PARA A COMPOSIÇÃO DO CUSTO DO AFRETAMENTO DA EMBARCAÇÃO. IMPENDE DESTACAR QUE, NOS TERMOS DO ARTIGO 123 DO CÓDIGO TRIBUTÁRIO NACIONAL, “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”. PROVIMENTO DO RECURSO.



ACÓRDÃO

Vistos, relatados e discutidos estes autos de Apelação Cível nº 0071276-67.2016.8.19.0021, de que são partes as acima mencionadas, ACORDAM os Desembargadores da 8ª Câmara de Direito Público do Tribunal de Justiça do Estado do Rio de Janeiro, por unanimidade de votos, em dar provimento recurso, nos termos do voto da Relatora.

Cuida-se de ação anulatória de débito fiscal ajuizada por PETRÓLEO BRASILEIRO S/A. – PETROBRÁS, em face do ESTADO DO RIO DE JANEIRO, visando a anulação do auto de infração de ICMS de nº 03.410232-7, de 18/12/2014, no valor de R\$ 387.238,39, por conta do creditamento extemporâneo de ICMS e Multa. Sustenta a autora que o creditamento decorre de emissão de nota fiscal de “Consumo interno – Bunker, de novembro de 2007”, escriturada em dezembro de 2007, referente a consumo de combustível no abastecimento de embarcação por ela afretada. Assevera que restou demonstrado em processo administrativo a possibilidade do creditamento extemporâneo do ICMS, tendo em vista que o combustível foi consumido no abastecimento de navio por ela afretado. Contudo, o réu indeferiu o creditamento, sob o fundamento de que a PETROBRÁS não seria a transportadora e que o combustível foi qualificado como “de uso e consumo”, alheio à atividade do estabelecimento. Discorda do posicionamento do réu de que o combustível só é considerado insumo para as transportadoras porque entende que sua utilização é essencial à alocação comercial dos produtos, inclusive, combustíveis por ela fabricados. Assim, nessa hipótese, não há circulação jurídica de mercadoria entre contribuintes distintos, já que o combustível é fabricado pela própria autora e não foi adquirido de terceiros. Conclui pela anulação do auto de infração impugnado, cancelando-se o crédito tributário nele consubstanciado.

Contestação no ind. 132 em que sustenta o réu que, diversamente do alegado pela autora, o combustível em tela foi utilizado no abastecimento do navio Stena Spirit, com bandeira das Bahamas, constando da nota fiscal nº 458, que se trata do produto *marine fuel*



Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



(“combustível marítimo”), cuja embarcação foi afretada pela autora para prestar serviços de transporte de petróleo e seus derivados, de modo que se trata de combustível usado durante a execução de atividade-meio e não insumo destinado à sua atividade fim. Portando, caracterizado o fato gerador do imposto, na forma do disposto no art. 3º da Lei 2.657/1996. Que, no caso em tela, houve saída de combustível para abastecer embarcação estrangeira contratada pela autora para lhe prestar serviço de transporte marítimo, o que é bem diferente de transferência de material de uso ou consumo entre estabelecimentos do mesmo titular. Que a autora não estava desenvolvendo sua atividade-fim, pois o transporte marítimo não é sua atividade econômica. Sustenta a legalidade da autuação ora impugnada, eis que apurado pela fiscalização que o crédito não poderia ser mantido e, intimada para realizar o estorno, a autora ficou-se inerte. Aduz a legalidade da autuação e o aproveitamento indevido de crédito de ICMS pelo autor, inexistindo, pelo Fisco, ofensa à regra de não cumulatividade do tributo. Conclui pela improcedência do pedido do autor.

Réplica no ind. 157.

Instados a especificar provas (ind. 188), afirmou o réu não haver provas a produzir (ind. 189), requerendo o autor a produção de prova pericial (ind. 191), indeferida na decisão do ind. 242.

Despacho no indexador 285, determinando a remessa dos autos ao Grupo de Sentença.

Sentença no indexador 287, com julgamento de procedência do pedido, por ter considerado que:

“(…) *Delineadas essas premissas, tem-se que a possibilidade jurídica de a Petrobras se creditar do ICMS debitado no fornecimento de combustível para a embarcação por ela própria afretada para transporte de suas mercadorias passa pela análise da própria incidência do ICMS sobre o combustível fornecido à embarcação para o fim de efetuar transporte de petróleo e derivados entre portos brasileiros e internacionais a serviço da Petrobrás. Isso porque caso se conclua pela incidência de ICMS sobre o combustível na situação narrada, não há legitimidade no aproveitamento extemporâneo do crédito. No entanto, se*





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



verificada a não incidência de ICMS sobre o combustível, o aproveitamento extemporâneo se deu de forma legítima.

De fato, o Convênio Interestadual ICMS nº 66/1988, que regulava nacionalmente o ICMS, com força de lei complementar federal, versava sobre o sistema de compensação de crédito tributário, e em seu art. 31, inciso III, fazia previsão no sentido de que o creditamento relativo aos insumos desde que preenchidos os seguintes requisitos: (i) fossem consumidos no processo industrial e (ii) integrassem o produto final na condição de elemento indispensável à sua composição.

Todavia, com a edição da Lei Complementar nº 87/1996, houve ampliação da possibilidade de creditamento do ICMS, possibilitando que os produtos intermediários e insumos imprescindíveis à atividade empresarial do contribuinte gerassem o direito de crédito, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade.

(...)

Portanto, para que surja o direito ao crédito de ICMS, se faz necessário que os produtos adquiridos sejam essenciais para a realização da atividade-fim do contribuinte. No caso, a Petrobrás tem entre seus objetos o transporte de petróleo, de seus derivados, de gás natural e de outros hidrocarbonetos fluídos, conforme fl. 41. A constituição da subsidiária Transpetro não retira da Petrobrás a possibilidade e necessidade de transportar as mercadorias que produz.

(...)

A questão é que, no caso em tela, a nota fiscal à fl. 92 foi emitida em razão do abastecimento de combustível do navio Stena Spirit, contratado para prestar serviço de transporte de petróleo e seus derivados pela Petrobrás. De acordo com a Petrobrás (fl. 150), o navio abastecido com o combustível marítimo foi, na verdade, afretado sob a modalidade afretamento por tempo (time charter party - TCP) para utilização na sua atividade de exploração, desenvolvimento e produção de petróleo e gás. Discorre a Petrobrás sobre a referida modalidade de afretamento para fins de defender que detém a gestão comercial do navio, sendo responsável pelos custos da viagem, inclusive as despesas com o combustível necessário à realização da operação da embarcação (bunker). Assim, sustenta que fornece combustível como meio necessário à exploração comercial da embarcação, de modo que não houve hipótese de incidência de ICMS. A incidência do ICMS depende da ocorrência de operação de circulação de mercadoria, que se caracteriza pela transferência do domínio, na forma da jurisprudência do STF, conforme se observa das ementas dos arestos abaixo transcritas:

(...)

Veja-se a tese jurídica fixada pela Corte Suprema para o Tema 520 da sistemática da repercussão geral: "O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio."

Fato é que o simples deslocamento físico da mercadoria pelo seu proprietário, sem circulação econômica ou jurídica, não legitima a incidência do ICMS. A Petrobrás, ao fornecer combustível para o navio por ela própria afretado, não exerceu o fato gerador do ICMS, eis que não houve transferência de propriedade, mas apenas a circulação física do bem. Não houve, no caso, operação de compra e venda do combustível fornecido pela Petrobrás, mas apenas abastecimento de embarcação utilizada pela Petrobrás para exercer uma das suas atividades-fim, o transporte de produtos por ela produzidos, conforme seu objeto social.

Tendo sido o combustível utilizado pela Petrobrás para abastecer as embarcações por ela afretadas, destinadas ao exercício do seu objeto social, independentemente de ter sido autuado o estabelecimento REDUC, está caracterizada a utilização do bem como insumo, de sorte que não há falar em incidência de ICMS, seja pela ausência de circulação econômica da mercadoria, seja em razão do disposto no art. 33, §3º, da Lei 2.657/96.

Note-se que não há prova nos autos de que a nota fiscal que gerou o creditamento do ICMS foi emitida de forma simulada, ônus que seria do Estado do Rio de Janeiro. Na realidade, sequer foi ventilada esta possibilidade, tanto no procedimento administrativo, como neste feito. Dessa forma, não cabe a alegação da Fazenda Pública no sentido de que não houve comprovação do contrato de afretamento.

Afasta-se, ainda, a tese de que o fato de a própria autora ter consignado o débito de ICMS em seus livros configura a ausência de transferência de material de uso e consumo, mas sim a utilização da mercadoria que fabrica para consumo próprio. O erro de lançamento no livro e de pagamento de ICMS não veda que, futuramente, ao se verificar o equívoco, possa haver creditamento do imposto.

O Termo de Acordo firmado entre a Petrobrás e o Estado do Rio de Janeiro não poderia ser aplicado de forma incondicionada, mas sim dependia de referendo da Fazenda Pública, sob pena de se configurar renúncia fiscal e, conseqüentemente, violação ao art. 150, §6º, da CF e ao art. 14, da LRF. No entanto, essa conclusão não altera o fato de que foi verificada a não incidência de ICMS sobre o combustível fornecido à embarcação afretada, de modo que seu aproveitamento extemporâneo se deu de forma legítima.

(...)"

Apelação do réu no indexador 298, reiterando a argumentação de incidência do ICMS neste caso, pela saída de mercadoria, que não foi previamente tributada, para autoconsumo, não se tratando de insumo utilizado na atividade-fim da empresa, inexistindo





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



direito a crédito de ICMS. Assevera a legalidade da autuação e o indevido aproveitamento de crédito de ICMS pelo autor, considerando-se os condicionantes legais, inexistindo, pelo Fisco Estadual, ofensa à regra de não cumulatividade tributária. Conclui pela reforma da sentença, improcedente o pedido do autor.

No ind. 325 foi determinada a baixa dos autos ao Juízo de origem, a fim de que fosse certificado sobre a intimação da apelada para o oferecimento de contrarrazões.

No ind. 330 foi certificado pela Serventia Cartorária a ausência de intimação da apelada para o oferecimento de contrarrazões, tendo, por conseguinte, o Juízo *a quo* determinado a intimação da apelada (ind. 333).

Intimada, a apelada manifestou-se em contrarrazões no ind. 336 sustentando, em suma, o acerto da sentença guerreada, tendo em vista que o produto que ensejou a atuação fiscal impugnada na presente demanda foi utilizado na sua atividade fim, de modo que correto o creditamento do ICMS por ela realizado, na forma da Lei Complementar 87/1996. Por fim, argumenta a necessidade de produção de prova pericial para o deslinde da causa, que, apesar de requerida e deferida pelo Juízo *a quo*, foi proferido julgamento antecipado da lide.

Parecer da d. Procuradoria de Justiça no sentido de que não há interesse que justifique a intervenção do Parquet neste feito (ind. 401).

Esse é o relatório.

VOTO

Conheço do recurso, uma vez que preenchidos os requisitos intrínsecos e extrínsecos de admissibilidade.

Cuida-se na origem de ação anulatória de auto de infração lavrado pelo fisco estadual, em desfavor da PETROBRÁS, em razão de creditamento extemporâneo de ICMS, relativo à operação de saída de combustível aquaviário (bunker) para o





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



abastecimento de embarcação de propriedade de terceiro, afretada pela PETROBRÁS, ou seja, em razão de contrato de afretamento por tempo ou Time Charter Party (TCP).

Destarte, cinge-se a controvérsia em aferir se a saída de combustível da PETROBRAS para o abastecimento da referida embarcação, configura fato gerador ou não para a incidência de ICMS.

Inicialmente, cumpre-me apreciar o requerimento formulado pela PETROBRÁS, em sede de contrarrazões, de anulação da sentença ante a não realização de prova pericial técnica por ela requerida.

Conforme já mencionado, a controvérsia da presente lide reside na legalidade ou não do ato de creditamento de ICMS realizado pela apelada por conta de combustível marítimo fornecido para o abastecimento de embarcação por ela afretada.

Como abaixo se verificará, a matéria ora em debate é unicamente de direito e não de fato, de modo que, conforme já havia sido deliberado na decisão constante do ind. 242, *“não é necessário a produção de prova pericial para que um perito emita opinião do que seria objeto de creditamento de ICMS em operação de transferência interna utilizando transporte de terceiro”*.

Analisando a questão posta, tenho que o recurso merece provimento.

Como se sabe, o ICMS incide sobre *“operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior”*, nos termos do art. 155, II, da CF/88. 24.

O parágrafo 2º, inciso I, do artigo supracitado, consagra o princípio da não-cumulatividade do referido imposto, estabelecendo a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado, evitando-se, assim, a sobreposição de incidências múltiplas do ICMS ocorridas ao longo da cadeia produtiva.





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

(...)

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

I - será não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal;

Na esfera infraconstitucional, a Lei Complementar nº 87/1996 (Lei Kandir), seguindo a diretriz do princípio da não-cumulatividade, garantido constitucionalmente, permitiu ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, conforme se infere de seus artigos 19 e 20, *in verbis*:

Art. 19. O imposto é não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado.

Art. 20. Para a compensação a que se refere o artigo anterior, é assegurado ao sujeito passivo o direito de creditar-se do imposto anteriormente cobrado em operações de que tenha resultado a entrada de mercadoria, real ou simbólica, no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação.

§ 1º Não dão direito a crédito as entradas de mercadorias ou utilização de serviços resultantes de operações ou prestações isentas ou não tributadas, ou que se refiram a mercadorias ou serviços alheios à atividade do estabelecimento.





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



A Lei Estadual 2.657/96, no capítulo que trata da compensação do ICMS, caminha no mesmo sentido, vejamos:

Art. 33. O imposto devido resulta da diferença a maior entre os débitos e os créditos escriturais referentes ao período de apuração fixado pelo Poder Executivo.

§ 1º. Os débitos são constituídos pelos valores resultantes da aplicação das alíquotas cabíveis sobre as bases de cálculo das operações ou prestações tributadas.

§ 2º. Os créditos do período são constituídos pelos valores do imposto relativo a operações ou prestações de que decorrerem as entradas de mercadorias no estabelecimento, inclusive a destinada ao seu uso ou consumo ou ao ativo permanente, ou o recebimento de serviços de transporte interestadual e intermunicipal ou de comunicação, observadas as restrições previstas na legislação.

3º. O disposto no parágrafo anterior somente se aplica quando a mercadoria destinada a uso ou consumo, ou ao ativo permanente, for vinculada à atividade fim do contribuinte.

Registre-se que a referida matéria foi objeto de Recurso Extraordinário, com repercussão geral reconhecida (Tema 346), tendo sido firmada a tese de que *“Não viola o princípio da não cumulatividade (art. 155, §2º, incisos I e XII, alínea c, da CF/1988) lei complementar que prorroga a compensação de créditos de ICMS relativos a bens adquiridos para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte”*.

Na lição da doutrina:

“A não cumulatividade é mecanismo que evita a tributação em cascata, ou seja, impede que a tributação de operações sucessivas, com a incidência repetida do mesmo tributo, acabe por gravar diversas vezes a mesma riqueza. Para evitar isso, a Constituição optou pela não cumulatividade baseada num sistema de creditamentos. Quando um contribuinte adquire mercadorias para revenda, credita-se do ICMS que onerou a compra, sendo que poderá deduzir tais valores do ICMS que terá de pagar nas





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



operações posteriores em que ele próprio promover a venda de mercadorias. O art. 155, § 2º, inciso I, é inequívoco ao especificar que o ICMS será não cumulativo “compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal”. A matéria é disciplinada pelos arts. 19, 20 e 33 da Lei Complementar n. 87/96. Conforme o STJ: “Os insumos que geram direito ao creditamento são aqueles que, extrapolando a condição de mera facilidade, se incorporam ao produto final, de forma a modificar a maneira como esse se apresenta e configurar parte essencial do processo produtivo”.

(Leandro Paulsen. Curso de Direito Tributário Completo. pp. 560-561. Editora Saraiva Jur. 12ª edição. 2021)

Como se observa, a legislação tributária autoriza a aplicação do princípio da não cumulatividade, bem como o creditamento do ICMS cobrado anteriormente, quando relativa à operação de aquisição de bens para uso e consumo no próprio estabelecimento do contribuinte.

In casu, a autora pretende a anulação do auto de infração de nº 03.410232-7 (indexador 86), lavrado em seu desfavor pelo Fisco Estadual, em razão do indevido creditamento de ICMS, destacado na nota fiscal nº 458, série 3, escriturada em dezembro de 2012, emitida pela PETROBRÁS, com destino à própria empresa, referente a combustível (*marine fuel*) utilizado na embarcação STENA SPIRIT, afretada, no ano de 2007, para o transporte de produtos da empresa autora.

Sustenta, em síntese, que não houve circulação de mercadoria, tendo em vista que o combustível utilizado no abastecimento da embarcação alugada foi essencial no desempenho de suas atividades e porque foi por ela própria fabricado, não tendo sido adquirido por terceiros.

Portanto, a controvérsia neste feito cinge-se em averiguar se a autora faz *jus* ao aproveitamento do ICMS destacado na referida nota fiscal, referente ao fornecimento de





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



combustível marítimo para o abastecimento de embarcação por ela contratada para a realização de serviço de transporte de combustíveis.

Inobstante asseverar a inicial que não há, neste caso, fato gerador do tributo, cabe considerar que a referida embarcação, de propriedade de terceiro, a que se destinou o combustível, foi objeto de afretamento por tempo, que, de acordo com o artigo 2º, inciso II, da Lei nº 9.432/1997, se caracteriza como “contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado”.

Art. 2º Para os efeitos desta Lei, são estabelecidas as seguintes definições:

(...)

II - afretamento por tempo: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação armada e tripulada, ou parte dela, para operá-la por tempo determinado;

Pertinente destacar que a Resolução nº 1.811 da Agência Nacional de Transportes Aquaviários - ANTAQ dispõe sobre os contratos de afretamento:

Art. 2º Para os efeitos desta norma, consideram-se:

I - gestão náutica da embarcação: é o controle efetivo pela empresa brasileira de navegação sobre a administração dos fatos relativos ao aprovisionamento, equipagens, à navegação, estabilidade e manobra do navio, à segurança do pessoal e do material existente a bordo, à operação técnica em geral, ao cumprimento das normas nacionais e internacionais sobre segurança, prevenção da poluição do meio ambiente marinho e direito marítimo, e à manutenção apropriada da embarcação;

II - gestão comercial da embarcação: é o controle efetivo pela empresa brasileira de navegação sobre a negociação de contratos de transporte ou de operações de apoio marítimo e portuário, inclusive o adimplemento das obrigações comerciais assumidas nas esferas pública e privada;





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



III - afretamento a casco nu: contrato em virtude do qual o afretador tem a posse, o uso e o controle da embarcação, por tempo determinado, incluindo o direito de designar o comandante e a tripulação;

IV - afretamento por tempo ou período: contrato em virtude do qual o afretador recebe a embarcação, ou parte dela, armada e tripulada, para operá-la por tempo determinado.

V- empresa brasileira de navegação (EBN): pessoa jurídica constituída segundo as leis brasileiras, com sede no País, que tenha por objeto o transporte aquaviário, autorizada a operar pela ANTAQ.

VI - operação comercial de embarcação na navegação de longo curso: é o emprego de embarcação em decorrência de relação jurídica que vise o transporte de mercadorias, estabelecida diretamente entre a EBN e a pessoa jurídica contratante do transporte das mercadorias.

VII - operação comercial de embarcação na navegação de cabotagem: é o emprego de embarcação em decorrência de relação jurídica que vise o transporte de mercadorias, estabelecida diretamente entre a EBN, detentora da gestão náutica da embarcação, e a pessoa jurídica contratante do transporte das mercadorias.

VIII - operação comercial de embarcação na navegação de apoio marítimo: é o emprego de embarcação em decorrência de relação jurídica que vise a contratação de operações de apoio marítimo, estabelecida diretamente entre a EBN, detentora da gestão náutica da embarcação, e a pessoa jurídica que contrata a operação neste tipo de navegação.

IX - operação comercial de embarcação na navegação de apoio portuário: é o emprego de embarcação em decorrência de relação jurídica que vise a contratação de operações de apoio portuário, estabelecida diretamente entre a EBN, detentora da gestão náutica da embarcação, e a pessoa jurídica que contrata a operação neste tipo de navegação.

Deste modo, conforme disciplinado pelo órgão regulador, a empresa fretadora (proprietária das embarcações) é a responsável pelo abastecimento da embarcação, ou seja, pelo abastecimento de todos os itens necessários para que a embarcação possa navegar. Por outro lado, a afretadora, *in casu*, a PETROBRÁS, é responsável pela gestão comercial que se revela na negociação de contratos de transporte ou de operações de apoio marítimo e portuário.





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



A doutrina especializada, nas palavras de Eliane M. Octaviano Martins, define que *“o contrato de fretamento por tempo (TCP) é o contrato pelo qual o fretador se obriga a disponibilizar o navio armado, equipado e em condição de navegabilidade à disposição do afretador, por tempo determinado, mediante uma retribuição (hire)”* (Curso de Direito Marítimo, vol II, Manole, 2008, p.192).

Segundo a insigne doutrinadora, os gastos com combustíveis pertencem à fretadora, em razão de ser ela quem realiza a gestão náutica, ou seja, ela possui a obrigação de manter o estado de navegabilidade da embarcação durante o prazo de vigência contratual.

A posse da embarcação não foi transferida para a Petrobrás (afretadora), eis que a fretadora participa da gerência operacional da embarcação, fornecendo diversos serviços, tais como mão-de-obra especializada, gerência da embarcação e assunção de riscos.

Portanto, conquanto não tenha a PETROBRÁS (afretadora) colacionado aos autos o respectivo contrato de afretamento que originou o creditamento de ICMS ora em discussão, tem-se que, neste caso, houve, a rigor, circulação de mercadoria entre duas pessoas jurídicas distintas, e, portanto, fato gerador do ICMS, visto que o combustível por ela fornecido, para o abastecimento da embarcação, por certo, constitui um dos fatores a ser considerados pelos contratantes, para a composição do custo do afretamento da embarcação.

Impende destacar que, nos termos do artigo 123 do Código Tributário Nacional, *“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”*.

A propósito, o entendimento desta Corte de Justiça sobre o tema:

APELAÇÃO CÍVEL. Direito tributário. Ação anulatória de débito fiscal. ICMS. Contrato de afretamento na modalidade time charter





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



party - TCP. Modalidade contratual que implica em transporte e prestação de serviço por parte da fretadora, que se obriga a prestar o serviço de gestão náutica, fornecendo, para tanto, a tripulação e o aprovisionamento. Fornecimento do combustível pela contratante, PETROBRAS, à empresa fretadora, que deixa de recolher o referido tributo na compra de combustível para prestação do serviço, promovendo razoável abatimento no custo dos serviços prestados. Não configurado o autoconsumo de combustível aquaviário - bunker ou deslocamento físico entre estabelecimentos de mesmo contribuinte. Transferência de mercadoria para terceiro que enseja a incidência do ICMS, conforme artigo 155, II, do CFRB. Convenção particular que não é oponível a Fazenda Pública para fins de afastar a incidência do imposto. Sentença de improcedência que se mantém. RECURSO A QUE SE NEGA PROVIMENTO. (0182531-90.2016.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). MARGARET DE OLIVARES VALLE DOS SANTOS - Julgamento: 10/06/2020 - TERCEIRA CAMARA DE DIREITO PRIVADO (ANTIGA 18ª CÂMARA CÍVEL)

Apelação Cível. Direito Tributário. ICMS. Ação anulatória de débito fiscal. ICMS. Auto de infração nº 03.400965-4 lavrado em 10/12/82013, diante da emissão de 1.227 documentos fiscais de saída de combustíveis destinados às embarcações "afretadas por tempo" (Lei Federal nº 9.432/1997) e seu não recolhimento de ICMS sobre operações de venda de combustível aquaviário. Contrato de afretamento na modalidade TIME CHARTER PARTY - TCP. Modalidade contratual que implica em transporte e prestação de serviço por parte da fretadora, que se obriga a prestar o serviço de gestão náutica, fornecendo a tripulação e o aprovisionamento. Fornecimento do combustível pela contratante, PETROBRAS, à empresa fretadora, que deixa de recolher o referido tributo na compra de combustível para prestação. Não configurado o autoconsumo de combustível aquaviário óleo bunker ou mesmo deslocamento físico entre estabelecimentos de mesmo contribuinte. Inteligência do art. 123, do CTN. Convenção particular que não é oponível à Fazenda Pública para fins de afastar a incidência do imposto. Recurso da sociedade de economia mista desprovido. No entanto, reforma da sentença de procedência parcial que se impõe, uma vez que a lei que serviu de esteio para a alteração do percentual da multa pela infração cometida foi revogada por lei posterior, ceifando-lhe a produção de efeitos. Parecer do Ministério Público pelo provimento somente do recurso do ente público





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



estadual que se prestigia. Apelação da Petrobrás desprovida. Recurso do Fisco provido, nos termos do parecer ministerial. (0273189-29.2017.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). JOSÉ CARLOS VARANDA DOS SANTOS - Julgamento: 13/03/2024 - SEGUNDA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 10ª CÂMARA CÍVEL)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. AÇÃO ANULATÓRIA. ICMS. FORNECIMENTO DE COMBUSTÍVEL A EMBARCAÇÕES AFRETADAS PELA PETROBRAS. AFRETAMENTO POR TEMPO (TIME CHARTER PARTY). ARGUIÇÃO DE AUTOCONSUMO. INOCORRÊNCIA. VERIFICAÇÃO DE CIRCULAÇÃO DA MERCADORIA. APLICABILIDADE DO ARTIGO 123 DO CTN. INOPONIBILIDADE DE CONVENÇÕES PARTICULARES AO FISCO.

1. Ação anulatória, visando à anulação de auto de infração que lhe foi imputado em razão da ausência de recolhimento do ICMS sobre combustível utilizado para o abastecimento de embarcações por ela afretadas.

2. Sentença de improcedência. Apelo da Autora.

3. Sentença que não merece reparo, a verificação, no caso em tela, de circulação da mercadoria (combustível).

4. Obrigação de fornecimento de combustível que possui origem contratual, e não legal. Inoponibilidade das convenções privadas ao Fisco, nos termos do artigo 123 do CTN.

DESPROVIMENTO DO RECURSO.

(0004084-62.2017.8.19.0028 - APELAÇÃO. Des(a). MARIA CRISTINA DE BRITO LIMA - Julgamento: 03/12/2024 - SÉTIMA CÂMARA DE DIREITO PÚBLICO)

APELAÇÃO CÍVEL. DIREITO TRIBUTÁRIO. ICMS. AÇÃO ANULATÓRIA DE DÉBITO FISCAL. AUTO DE INFRAÇÃO LAVRADO DIANTE DA EMISSÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS DE SAÍDA DE COMBUSTÍVEIS DESTINADOS ÀS EMBARCAÇÕES "AFRETADAS POR TEMPO" (LEI FEDERAL Nº 9.432/1997) E SEU NÃO RECOLHIMENTO DE ICMS SOBRE OPERAÇÕES DE VENDA DE COMBUSTÍVEL AQUAVIÁRIO. CONTRATO DE AFRETAMENTO NA MODALIDADE TIME CHARTER PARTY - TCP. Modalidade contratual que implica em transporte e prestação de serviço por parte da fretadora, que se obriga a prestar o serviço de gestão náutica, fornecendo a tripulação e o aprovisionamento. Fornecimento do combustível pela contratante, PETROBRÁS, à empresa fretadora, que deixa de recolher o referido tributo na





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



compra de combustível para prestação do serviço, promovendo razoável abatimento no custo dos serviços prestados. Assim, não se trata de simples autoconsumo ou do deslocamento físico de mercadoria entre estabelecimentos de mesmo contribuinte, ocorrendo verdadeira transferência de mercadoria para terceiro, caracterizador, sim, da hipótese de incidência do ICMS (art. 155, II da CF). Registro que as convenções particulares não podem ser opostas ao Fisco, na exata dicção do artigo 123 do CTN, não sendo relevante para a Fazenda Pública a quem se atribui, no contrato, a responsabilidade pelo recolhimento do tributo, se há regramento específico definindo, conforme o tipo de fretamento, quais os direitos e obrigações e mesmo encargos de cada contratante. Parecer do Ministério Público pelo desprovimento do recurso. Precedentes deste E. Tribunal de Justiça. RECURSO CONHECIDO AO QUAL SE NEGA PROVIMENTO.

(0130725-11.2019.8.19.0001 - APELAÇÃO. Des(a). ALEXANDRE TEIXEIRA DE SOUZA - Julgamento: 25/06/2024 - QUINTA CAMARA DE DIREITO PUBLICO (ANTIGA 16ª CÂMARA CÍVEL)

Ainda que se admitisse a tese de que se tratou de destinação de mercadoria, que não fora, anteriormente, tributada, para autoconsumo, o pretendido reconhecimento do direito ao creditamento do ICMS, pressupunha a comprovação de que se trata de insumo utilizado para a atividade-fim da empresa, o que, neste caso, não se identifica, visto que, como referido acima, se trata de combustível utilizado em embarcação afretada para o transporte de produtos da PETROBRAS, caracterizando-se como mercadoria destinada ao uso ou consumo, mas não utilizada em sua atividade-fim, que, na forma do artigo 33, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, apenas autorizaria o creditamento após 01/01/2011 (redação vigente ao tempo dos fatos discutidos nos autos), a tanto não se enquadrando o caso dos autos (indexador 94, fls. 92).

A propósito, o entendimento do Egrégio Superior Tribunal de Justiça:

TRIBUTÁRIO. ICMS. APROVEITAMENTO DE CRÉDITO. AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS UTILIZADOS NA ATIVIDADE-MEIO. LIMITAÇÃO TEMPORAL. APLICABILIDADE.





Poder Judiciário do Estado do Rio de Janeiro
Oitava Câmara de Direito Público
Apelação nº 0071276-67.2016.8.19.0021



1. A limitação temporal prevista no art. 33 da LC 87/1996 se aplica aos bens de uso e consumo do estabelecimento, inerentes ao funcionamento do local onde situados os bens móveis e imóveis que dão suporte à atividade-fim do empresário, os quais não se confundem com aqueles que são diretamente utilizados no processo produtivo. Precedentes.

2. Hipótese em que o combustível e os derivados de petróleo consumidos pelos caminhões da empresa utilizados na entrega das mercadorias são bens de uso e consumo utilizados na sua atividade-meio e não se confundem com aqueles que são diretamente utilizados no processo produtivo, pois são consumidos no suporte à atividade-fim de venda de mercadorias no varejo, de modo que se impõe o limitador temporal ao creditamento previsto no art. 33, I, da Lei Complementar 87/1996.

3. Agravo interno desprovido.”

(AgInt no AgInt no AREsp n. 1.000.508/MA, relator Ministro Gurgel de Faria, Primeira Turma, julgado em 18/2/2020, DJe de 28/2/2020.)

Por tais fundamentos, o voto é no sentido de dar provimento ao recurso, reformando a sentença, para julgar improcedente o pedido da autora.

Custos e honorários pela apelada, estes fixados em 10% sobre o valor atualizado da causa.

Rio de Janeiro, na data da assinatura digital.

Desembargadora **FLÁVIA ROMANO DE REZENDE**
Relatora

