

A. I. Nº - 295841.0053/01-5  
AUTUADO - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.  
AUTUANTE - GUILHERME TEIXEIRA ROCHA  
ORIGEM - INFRAZ JEQUIÉ  
INTERNET - 11/06/2003

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0197-03/03**

**EMENTA:** ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DE ÓLEO DIESEL DO ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR. IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. A lei atribui ao industrial e distribuidor de produtos combustíveis e lubrificantes a condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto devido na operação ou operações a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado, bem como o imposto relativo aos serviços prestados. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. FALTA DE APRESENTAÇÃO DO DOCUMENTO COMPROBATÓRIO. Ficou comprovado que houve apenas o estorno de débito lançado em duplidade. Infração elidida. Não é competência dos órgãos julgadores administrativos a declaração de inconstitucionalidade. Não acatada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 27/12/01, para exigir o ICMS no valor de R\$29.315,95, acrescido da multa de 60%, em decorrência de:

1. Retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado – abril a dezembro de 1996;
2. Utilização indevida de crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito – maio/96.

O autuado apresentou defesa, às fls. 28 a 35, alegando, em relação à infração 1, que era credor do ICMS pois ocorreu dupla tributação sobre o mesmo fato gerador, como se pode verificar nas notas fiscais e na planilha que ora acosta, por ocasião da transição da responsabilidade pela substituição tributária, após o advento do Decreto nº 5.378/96. Acrescenta que, nas mencionadas notas fiscais, houve o destaque do imposto pela BR Distribuidora e, no mesmo período de apuração, a Petróleo Brasileiro exigiu-lhe o tributo, no momento da venda do produto, tornando-se, em conseqüência, credor do Estado.

Quanto à infração 2, aduz que não assiste razão ao autuante, tendo em vista que utilizou o crédito fiscal em consonância com os ditames do artigo 1º do citado Decreto nº 5.378/96, de acordo com os documentos fiscais anexados.

Afirma, ainda, que esta infração é uma consequência da primeira, pois houve o creditamento em razão da duplicidade de tributação, quando a legislação transferiu, para as refinarias de petróleo, a responsabilidade pela substituição tributária nas operações com combustíveis.

Sendo assim, alega que foi efetuado o recolhimento duplice do ICMS por substituição tributária, haja vista que a refinaria cobrou o imposto devido por suas vendas e, ao mesmo tempo, procedeu ao destaque do tributo em suas próprias operações, gerando o direito ao crédito fiscal.

Finalmente, pede o reconhecimento de seu direito ao creditamento no valor de R\$10.629,74, referente ao ICMS pago a mais, e argumenta que, se assim não for acatado, transformar-se-á “em letra morta o art. 165 do Código Tributário Nacional, o qual assegura a restituição nos casos de pagamento indevido” e vulnerar-se-á o “princípio constitucional da não cumulatividade, insculpido no art. 155, 2º, da Constituição”. Protesta pela juntada dos documentos anexos e pela produção de prova pericial.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 86 a 88), afirma, em relação à infração 1, que, aparentemente, é lógico o argumento defensivo, entretanto, a aparência de verdade não é real. Explica que a autuação foi feita “porque o contribuinte deixou de apurar valor de ICMS naquele determinado mês e, consequentemente, deixando de recolher até o dia nove ou, se for o caso, UTILIZANDO O SEU CRÉDITO ACUMULADO DE PERÍODOS ANTERIORES PARA FAZÉ-LO POR COMPENSAÇÃO. Ora, se o autuado possuía saldo credor deveria ter utilizado a segunda forma mencionada. Não o fez e, por isso, seu livro de apuração apresenta os possíveis valores de saldo credor nos meses subseqüentes sempre superiores ou, então, valores de imposto a pagar sempre inferiores no valor total apurado na auditoria.”

Quanto à infração 2, alega que o argumento do autuado “é possível de ser procedente considerando as circunstâncias existentes e justificaria a existência daquele lançamento ora questionado”. Acrescenta que “o texto do autuado deveria ter sido consignado no campo próprio de seu livro de apuração para descrição do motivo do lançamento; haveria então meios de verificar-se, quando da fiscalização, a procedência do lançamento evitando, possivelmente, a exigência através do presente auto de infração”.

Diz, ainda, que é incorreto afirmar que esta infração é um desdobramento da primeira e, relativamente aos documentos acostados pelo contribuinte, alega que não é possível estabelecer uma relação entre tais documentos e a retenção porventura efetuada pela Petróleo Brasileiro.

Finalmente, mantém a autuação no item 1 e afirma, quanto à infração 2, que “não é possível, ainda, saber se o argumento da contestação do contribuinte é improcedente, parcialmente procedente ou totalmente procedente” e sugere que o autuado demonstre suas afirmações em outra oportunidade dentro deste PAF.

Em face da incerteza quanto à procedência das acusações fiscais, esta 3ª JJF decidiu converter o processo em diligência, a fiscal estranho ao feito, para que verificasse, à vista dos livros e documentos fiscais, se procediam as alegações defensivas (fl. 96).

A diligente (fls. 97 e 98), após análise da escrituração do contribuinte, quanto à infração 1, diz que chegou às seguintes conclusões:

1. no mês de abril/96 está sendo exigido o imposto retido que foi recolhido a menos nas vendas de óleo diesel, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, em função de não ter sido utilizado o preço máximo de venda a consumidor final;
2. quanto aos meses de maio/96 a dezembro/96, “uma vez que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto passou a ser do industrial refinador, a exigência refere-se à diferença entre o valor retido pelo industrial utilizando o preço base *versus* o preço máximo de venda ao consumidor quando das vendas efetuadas pela autuada”;

3. as argumentações do autuado “não foram analisadas pois não estão compatíveis com a infração reclamada”.

Quanto à infração 2, esclarece que, ao examinar o livro Registro de Entradas (fl. 123), constatou que, no mês de maio/96, não houve utilização do crédito fiscal referente a aquisições de óleo diesel, pois, a partir daquele mês, a PETROBRÁS – Petróleo Brasileiro S/A passou a ser responsável pela retenção do imposto, mas que o autuado, ao emitir as notas fiscais de saídas, destacou e reteve o ICMS mais uma vez, debitando o valor no livro Registro de Saídas, conforme a fotocópia do livro juntada à fl. 122.

Finaliza dizendo que “ficou comprovado que o crédito glosado no valor de R\$25.108,34 refere-se ao estorno de débito do ICMS retido e destacado nas vendas de óleo diesel, vez que tal operação já havia sido efetuada pela refinadora Petróleo Brasileiro S/A”.

O contribuinte foi intimado da diligência (fls. 131 e 132) e se manifestou (fls. 134 e 135) nos seguintes termos:

Com referência à infração 1, diz que a “diligência fiscal nada elucida, pelo contrário, levanta dúvidas sobre a própria autuação, quando afirma, expressamente, que a infração supostamente ocorrida não corresponde à infração apontada no auto” e que “realmente, a autuação não apontou porque considera que a BR reteve a menor o ICMS, não falando em nenhuma oportunidade de diferença de base de cálculo (preço máximo ao consumidor)”.

Acrescenta que “a autoridade fiscal não comprovou, ônus que lhe competia, os preços ao consumidor que deveriam ter sido utilizados para o recolhimento da diferença de ICMS em relação ao valor já recolhido pela refinaria (a partir de maio/96, por força do Decreto 5.378/96)”.

Dessa forma, alega que houve prejuízo flagrante em sua defesa, o que foi confirmado pela diligente ao dizer que “as alegações defensivas, vide fl. 28/29, não estão compatíveis com a infração exigida no item 01”, tendo em vista que “a própria infração é genérica, não conclusiva o auditor nada provando quanto as suas alegações”.

Por fim, pede a insubsistência da infração 1 e, “se assim não entenderem V. Sa., requer, alternativamente, seja compelido o autuante a comprovar os preços máximos ao consumidor que deveriam ter sido praticados e a diferença de recolhimento, coisa que até o momento não fez”.

No tocante à infração 2, aduz que a diligência não deixa dúvidas sobre a sua improcedência e reafirma que não cometeu nenhuma irregularidade, “porquanto estornou crédito pago indevidamente, pois houve débito na saída (pagamento) sem ter havido o respectivo crédito na entrada (pois a refinaria já havia recolhido o tributo)”.

O autuante também se pronunciou sobre o resultado da diligência (fls. 140 e 141) da seguinte forma:

1. confirma os argumentos já expendidos em sua informação fiscal e mantém o débito referente à infração 1, dizendo que o contribuinte retirou, do parecer da ASTEC, ilações incorretas, tendo em vista que a diligente, em nenhum momento, afirmou que a infração supostamente ocorrida não correspondia à infração apontada no Auto de Infração. Acrescenta que o autuado apresentou outra “quimera”, ao solicitar que o autuante fosse compelido a comprovar os preços máximos ao consumidor que deveriam ter sido praticados, uma vez que tais preços são oficiais e publicados pela União. Quanto à diferença detectada, informa que “nas planilhas constantes às fls. 07 a 22 está claramente explicado como se chegou aos valores exigidos”;
2. em relação à infração 2, concorda com o parecer da diligente e pede que seja julgada improcedente.

Esta 3<sup>a</sup> JJF decidiu converter o PAF em diligência ao autuante para que acostasse os elementos comprobatórios da veracidade dos preços máximos de venda a consumidor nos municípios

mentados (Portaria do DNC ou outros atos normativos necessários), determinando à repartição fazendária que, após o cumprimento da diligência, reabrisse o prazo de defesa de 30 dias para que o contribuinte se manifestasse.

Às fls. 147 a 149, foi acostada uma petição do autuado para a juntada de instrumento de substabelecimento dos advogados que assinaram a impugnação para outros profissionais do Direito.

O autuante acostou, às fls. 152 a 172, cópias das planilhas de preços máximos de venda ao consumidor de óleo diesel, da Gerência do Setor Indústria – GESIN – DPF desta Secretaria da Fazenda, os quais foram extraídos da Portaria Interministerial S/N de 02/04/96, publicada no Diário Oficial da União.

O sujeito passivo, após intimado (fl. 174), manifestou-se (fls. 176 a 180) reiterando os argumentos que apresentou em sua peça defensiva e aduzindo, em relação à infração 1:

1. teve sua defesa “enormemente prejudicada”, em virtude da inexistência de comprovação da base de cálculo que, segundo o autuante, deveria ter sido utilizada para recolhimento da diferença de ICMS, em relação ao valor recolhido pela refinaria, a partir de maio/96;
2. não obstante isso, demonstrou que era credor do Fisco, em razão da transferência de responsabilidade pela substituição tributária, pois houve um destaque do imposto pela própria BR e, no primeiro período de apuração, a Petróleo Brasileiro “cobrou a exação da requerente”, no momento da venda do produto para seu estabelecimento;
3. na condição de substituto tributário, não pode ser apenado “pela não realização *in totum* do fato gerador presumido”, considerando que aplica o preço presumido de venda final do combustível, servindo este de base de cálculo para a apuração do ICMS sobre a operação e, “no presente caso, o preço presumido do combustível utilizado, na falta de regulamentação específica, é o menor preço bomba do Estado”. Entende que não é obrigado, por não haver regulamentação específica, “a utilizar o preço bomba dessa ou daquela localidade”, sendo indevido o valor exigido no lançamento, sob pena de haver “aplicação cumulativa de tributo”, situação totalmente rechaçada pelo artigo 155, da Carta Magna de 1988.

Quanto à infração 2, repete as alegações expendidas em sua peça de defesa, acrescentando que houve duplicidade do recolhimento do imposto, por ocasião da transição da responsabilidade da substituição tributária, da distribuidora de combustível para a refinaria.

Concorda com o Parecer ASTEC nº 0169/2002, que reconheceu que o crédito “glosado”, no valor de R\$25.108,34 refere-se ao estorno de débito do ICMS retido e destacado nas vendas de óleo diesel, uma vez que tal operação já havia sido efetuada pela Refinaria Petróleo S/A e pede a sua improcedência.

Quanto à multa indicada no Auto de Infração, alega que “traz a idéia de que autuar é um bom negócio para a Fazenda Pública” e “se tem caráter confiscatório é constitucional”, não devendo ser aplicada.

O autuante novamente se pronunciou, quanto à infração 1, aduzindo que o fato de o contribuinte apresentar saldo credor nas datas em que se exige o tributo por substituição tributária não o exime de seu pagamento. Ademais, afirma que o sujeito passivo está equivocado, quando alega “que não existe regulamentação específica quanto ao preço de bomba a ser utilizado para formar a base de cálculo”, haja vista que o § 1º do artigo 512 do RICMS/96 prevê tal hipótese. Observa também que o contribuinte não apresentou contestação à legitimidade dos documentos por ele anexados, às fls. 152 a 172, onde constam os preços máximos de venda de combustíveis, que são cópias reprográficas de planilhas publicadas por Portarias Interministeriais MF/MME no Diário Oficial da União.

Sobre a infração 2, diz que já se posicionou a respeito às fls. 140 e 141 dos autos.

Relativamente à multa indicada no lançamento, diz que as assertivas do contribuinte são absurdas “dispensando maiores comentários”.

## VOTO

Inicialmente, ressalto que, de acordo com o inciso I do artigo 167 do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de constitucionalidade da legislação tributária estadual.

Saliento ainda que, embora o autuante não tenha acostado ao PAF, de imediato, os atos normativos com os preços máximos de venda a consumidor de óleo diesel em que se baseou para realizar o seu levantamento, tal falha processual foi posteriormente saneada, com a juntada dos referidos documentos às fls. 152 a 172, tendo sido reaberto o prazo de defesa (30 dias) para que o sujeito passivo pudesse exercitar o seu pleno direito ao contraditório.

No mérito, o Auto de Infração visa à cobrança do ICMS em razão de o autuado ter efetuado a retenção e o recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado, no período de abril a dezembro de 1996 (infração 1) e por ter utilizado indevidamente crédito fiscal sem a apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, no mês de maio/96 (infração 2).

O contribuinte alegou que o débito era improcedente porque ocorreu dupla tributação sobre o mesmo fato gerador, por ocasião da transição da responsabilidade pela substituição tributária, após o advento do Decreto nº 5.378/96, tendo em vista que houve o destaque do imposto pela BR Distribuidora e, no mesmo período de apuração, a Petróleo Brasileiro exigiu-lhe o tributo, no momento da venda do produto, tornando-se, em consequência, credor do Estado.

Entretanto, a diligente (fls. 97 e 98), após análise da escrituração do contribuinte, chegou à conclusão de que:

4. no mês de abril/96 está sendo exigido o imposto retido que foi recolhido a menos nas vendas de óleo diesel, na qualidade de sujeito passivo por substituição tributária, em função de não ter sido utilizado o preço máximo de venda a consumidor final;
5. quanto aos meses de maio/96 a dezembro/96, “uma vez que a responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto passou a ser do industrial refinador, a exigência refere-se à diferença entre o valor retido pelo industrial utilizando o preço base *versus* o preço máximo de venda ao consumidor quando das vendas efetuadas pela autuada”.

Efetivamente, analisando os demonstrativos elaborados pelo autuante (fls. 7 a 22), constata-se que a diligente está correta em sua avaliação e o contribuinte, em sua peça defensiva, apresentou argumentos que não guardavam correlação com a irregularidade apontada. Somente em sua manifestação de fls. 176 a 180 é que o autuado argumentou que, na condição de substituto tributário, não pode ser apenado “pela não realização *in totum* do fato gerador presumido”, considerando que utiliza o preço presumido de venda final do combustível e, no presente caso, tal preço, na falta de regulamentação específica, “é o menor preço bomba do Estado”. Entende que não é obrigado, por não haver regulamentação específica, “a utilizar o preço bomba dessa ou daquela localidade”, sendo indevido o valor exigido no lançamento.

Todavia, ao contrário do posicionamento do sujeito passivo, existe uma regulamentação específica para a situação descrita. O artigo 512 do RICMS/96 previa o seguinte:

*Art. 512 - São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS, nas operações com combustíveis e lubrificantes, na condição de sujeitos passivos por substituição, devendo fazer a retenção do imposto, nas saídas que efetuarem, para fins de antecipação do recolhimento do tributo relativo à operação ou operações subsequentes, a serem realizadas pelos adquirentes neste Estado (Lei nº 6.673/94 e Convs. ICMS 105/92 e 154/94):*

*I - o industrial refinador de:*

- a) gasolina - NBM/SH 2710.00.0301 a 2710.00.0399;
- b) óleo diesel (gasóleo) e outros óleos combustíveis - NBM/SH 2710.00.0101 a 2710.00.0199;
- c) querosene - NBM/SH 2710.00.0401 a 2710.00.0499;
- d) gases derivados de petróleo - NBM/SH 2711;

*II - o distribuidor de:*

- a) álcool etílico (etanol) anidro ou hidratado para fins carburantes - NBM/SH 2207.10.0100 e 2207.20.0101;
- b) lubrificantes derivados ou não de petróleo - NBM/SH 2710.00.0201 a 2710.00.0299;
- c) gás natural - NBM/SH 2711.11 e 2711.21;

*§ 1º - Será atribuída ao distribuidor a responsabilidade pelo recolhimento das diferenças do imposto devido, quando retido a menos pelo industrial refinador, relativamente às operações com os produtos especificados no inciso I. (grifos não originais)*

.....

*§ 4º - Para definição da base de cálculo a ser adotada para fins de substituição ou antecipação tributária, nas operações com os produtos especificados neste artigo, observar-se-á o seguinte (Convs. ICMS 105/92 e 28/96):*

*I - havendo a fixação do preço máximo ou único de venda a consumidor pela autoridade federal competente:*

*a) sendo as operações realizadas por estabelecimento industrial refinador, a base de cálculo é:*

*1 - nas saídas de combustíveis líquidos derivados de petróleo, o menor preço máximo de venda a consumidor fixado para o Estado da Bahia pela autoridade federal competente;*

*b) sendo as operações realizadas por estabelecimento distribuidor, a base de cálculo é:*

*1 - nas saídas de combustíveis derivados de petróleo, a diferença entre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade federal competente para o município destinatário consumidor e o previsto no item 1 da alínea anterior;*

Dessa forma, o autuado estava efetivamente obrigado a efetuar o pagamento do ICMS devido, por substituição tributária nas saídas de óleo diesel, em razão da diferença existente entre o preço máximo de venda a varejo fixado pela autoridade competente para o município destinatário consumidor (conforme a Portaria Interministerial S/N do MF/MME, de 02/04/96 – fls. 152 a 172) e o menor preço máximo de venda a consumidor fixado para o Estado da Bahia pela autoridade federal competente, adotado pela refinaria.

Após analisados os cálculos das planilhas elaboradas pelo autuante, concluí que os valores estão corretos e, ademais, não foram impugnados pelo contribuinte, que se limitou a argumentar que não havia “regulamentação específica” para a exigência tributária, o que não encontra amparo legal, como mencionado anteriormente. Sendo assim, entendo que é devido o valor exigido nesta infração e deve ser mantido.

Em referência à multa indicada no Auto de Infração (60%) é aquela prevista para a irregularidade fiscal apontada, consoante o disposto no artigo 61, inciso II, alínea ”d”, da Lei nº 4.825/89 e no artigo 42, inciso II, alínea ”e”, da Lei nº 7.014/96.

Este CONSEF já se pronunciou diversas vezes pela procedência de Autos de Infração lavrados para exigir o tributo por falta de retenção ou retenção a menos nas saídas de óleo diesel para contribuintes localizados neste Estado, nos moldes do presente lançamento, e, inclusive, contra filiais deste mesmo contribuinte. É o caso, por exemplo, do Acórdão JJF nº 0627/00, confirmado pelo Acórdão CJF nº 2723/00, e o Acórdão JJF nº 0034-03/02 confirmado pelo Acórdão CJF nº 0185-11/02.

Quanto à infração 2, que trata de utilização indevida de crédito fiscal por falta de apresentação do documento comprobatório, a diligente esclareceu que, ao examinar o livro Registro de Entradas do contribuinte (fl. 123), constatou que, no mês de maio/96, não houve utilização do crédito fiscal referente a aquisições de óleo diesel, pois, a partir daquele mês, a PETROBRÁS – Petróleo Brasileiro S/A, passou a ser responsável pela retenção do imposto, mas que o autuado, ao emitir as notas fiscais de saídas, destacou e reteve o ICMS mais uma vez, debitando o valor no livro Registro de Saídas, conforme a fotocópia do livro juntada à fl. 122. Finaliza a diligente dizendo que “ficou comprovado que o crédito glosado no valor de R\$25.108,34 refere-se ao estorno de débito do ICMS retido e destacado nas vendas de óleo diesel, vez que tal operação já havia sido efetuada pela refinadora Petróleo Brasileiro S/A”.

O próprio autuante, cientificado do trabalho diligencial, concordou com o parecer da ASTEC e pediu a improcedência do débito. Sendo assim, entendo que é indevido o valor exigido na infração 2 e deve ser excluído do presente lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 295841.0053/01-5, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.207,61**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 61, II, “d”, da Lei nº 4.825/89 e no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea a, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de junho de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA