

A. I. Nº - 292949.0005/02-7  
AUTUADO - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.  
AUTUANTE - FERNANDO CARNEIRO DE ALMEIDA JÚNIOR  
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA  
INTERNET - 08.09.03

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0329-03/03**

**EMENTA: ICMS.** 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DE ÓLEO DIESEL DO ESTABELECIMENTO DISTRIBUIDOR. **a)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. 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. Infração elidida em parte. **b)** IMPOSTO RETIDO E RECOLHIDO A MENOS. A retenção deve ser feita com base no preço bomba da cidade para onde o produto foi transportado. Infração comprovada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** FALTA DE APRESENTAÇÃO DO COMPETENTE DOCUMENTO COMPROBATÓRIO DO DIREITO AO REFERIDO CRÉDITO. Nas operações com combustíveis, sendo estas internas, por serem tributadas, constitui direito ao crédito fiscal o ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF, e sendo as operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias. Dessa forma, dos documentos apresentados pelo autuado, apenas os relativos às operações internas são competentes para comprovar o direito ao crédito fiscal. Infração caracterizada em parte. **b)** MERCADORIA ADQUIRIDA COM PAGAMENTO DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Refere-se à aquisição de combustíveis, cuja tributação por substituição é de responsabilidade do industrial refinador, sendo vedada à utilização de crédito fiscal pelo adquirente. Infração comprovada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 08/10/02, exige ICMS, no valor de R\$834.961,51, acrescido das multas de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

1. “Deixou de proceder a retenção do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste estado”. “O contribuinte deixou de fazer a complementação do ICMS devido pelas operações subseqüentes com Óleo Diesel, em razão da diferença entre o preço máximo ou único de venda a varejo fixado para o município destinatário consumidor e o preço de aquisição junto ao industrial” – R\$104.474,60;
2. “Reteve e recolheu a menor o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado”. “Efetuou a menor a complementação do ICMS devido pelas operações subseqüentes com Óleo Diesel, em razão da diferença entre o preço máximo ou único de venda a varejo fixado para o município destinatário consumidor e o preço de aquisição junto ao industrial” – R\$98.875,66;
3. “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS sem apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito”. “O contribuinte emitiu Notas Fiscais de Entradas pra creditar-se de ICMS com base em relatórios de aquisição de serviços de transportes sem a devida cobertura dos respectivos CTRCs (Conhecimentos de Transporte)” [...] “Para efeito de cobrança do ICMS devido foi feita a repercussão financeira da infração tendo em vista que o contribuinte possuía saldo credor no período. Em Dez/99 o contribuinte passou a apresentar saldo devedor, sendo portanto devida a cobrança do ICMS constante desta infração neste mês” – R\$607.511,14;
4. “Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a mercadoria (s) adquirida (s) com pagamento do imposto por antecipação tributária. Referente à aquisição de combustíveis, cuja tributação por substituição é de responsabilidade do industrial refinador” [...] “Para efeito de cobrança do ICMS devido foi feita a repercussão financeira da infração tendo em vista que o contribuinte possuía saldo credor no período. Em Dez/99 o contribuinte passou a apresentar saldo devedor, sendo portanto devida a cobrança do ICMS constante desta infração neste mês” – R\$24.100,11.

Por meio de patrono regularmente constituído, o autuado interpôs defesa às fls. 184 a 200, com as seguintes alegações:

Inicialmente entende que houve cerceamento do direito de defesa, no que tange às infrações 3 e 4, alegando que o Auto de Infração não traz o enquadramento legal para essas infrações. Com base nesse pressuposto, solicita a nulidade do Auto de Infração relativamente a essas infrações.

No mérito, em relação à infração 1, reconhece a procedência do levantamento fiscal no que diz respeito ao valor de R\$100.563,88, informando que o mesmo foi recolhido em 31/10/02. Solicita a exclusão dos valores referentes às operações de vendas de produtos em mútuo e consignados, cuja complementação do ICMS já fora retida e recolhida anteriormente, e que perfaz um montante de R\$3.911,22.

Quanto à infração 2, também aceita a procedência da exigência, informando que o valor de R\$98.875,66 já foi devidamente recolhido em 31/10/02.

Com referência à infração 3, entende que a autuação não procede, pois ela trata de crédito de ICMS referente a serviços de transportes tomados e não sobre as operações de circulação de combustíveis. Explica que a saída interestadual de combustíveis derivados de petróleo goza da não incidência do ICMS e, portanto, não faz jus a crédito fiscal nessa operação. Já as operações internas são tributadas normalmente, o que gera o direito ao crédito fiscal correspondente. Diz

que a isenção e a não incidência são as duas únicas exceções constitucionais ao princípio da não cumulatividade. Cita a Constituição Federal e a Lei Complementar nº 87/96.

Afirma que, no caso em lide, não há incidência sobre as operações de circulação de mercadorias, porém as prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal são tributadas, e que, para efeitos tributários, não há vinculação direta entre a operação de circulação de combustível imune e o serviço de frete. Diz que recolhe o ICMS sobre o serviço de transporte, mesmo que tal serviço não esteja descrito na nota fiscal que acompanha a mercadoria, uma vez que nas operações CIF o valor do frete está embutido no preço da mercadoria. Assegura que tem direito ao crédito fiscal em questão, pois, nas operações CIF, é o vendedor quem suporta o ônus do imposto sobre o serviço de transporte, mesmo quando a operação é imune.

Para embasar suas alegações, após citar o art. 155 da Constituição Federal, o autuado transcreve um artigo de autoria do professor Sacha Calmon Navarro Coelho, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário, bem como Parecer emitido pelo Escritório Ulhôa Canto, Rezende e Guerra.

Assevera que o artigo 95, II, do RICMS-BA/97, é inconstitucional. Aduz que a vedação ao crédito fiscal referente ao serviço de transporte e a multa indicada têm caráter de confisco. Diz que a administração pública pode e deve deixar de aplicar o disposto no citado Regulamento em razão de sua inconstitucionalidade. Invoca a Súmula nº 473 do STF e transcreve trecho de Parecer da lavra do professor Luiz Roberto Barroso para embasar sua tese.

Solicita a realização de perícia para verificar se o levantamento considerou as operações com frete CIF, confirmar os valores apontados em cada período de apuração, determinar a natureza de cada operação e comprovar de que fazem parte do levantamento fiscal operações que são tributadas.

Quanto à infração 4, afirma que não houve retenção indevida por parte do fornecedor, tendo sido o ICMS normalmente destacado pelo fornecedor, no caso o industrial refinador, referente às mercadorias com pagamento de imposto antecipado. Anexou ao PAF, fls. 305 a 307, cópias da notas fiscais relativas às operações questionadas, entendendo que não ocorreu prejuízo para o Estado.

Na informação fiscal (fls. 318 a 321), o autuante afirma que a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado não pode prosperar, pois constam, no PAF, os respectivos enquadramentos legais. Entende também que não há necessidade de diligência, citando dispositivos do RPAF/99.

Com relação à Infração 01, acata as alegações defensivas, dizendo que após analisar as notas fiscais em questão, concorda com a exclusão dos valores constantes do levantamento fiscal, nos meses e valores a seguir: jan/97 - R\$614,01; fev/97 - R\$908,45; mar/97 - R\$11,49; abr/97 - R\$1.209,28 e set/97 - R\$1.167,49, totalizando R\$3.910,72 e restando R\$100.563,88. Acrescenta que até a data da informação fiscal não detectou tal pagamento, no SIDAT – Arrecadação das Receitas Estaduais, nem o recolhimento do valor exigido na infração 2, que foi acatado pelo sujeito passivo.

Quanto à infração 3, o autuante prestou o seguinte esclarecimento:

“Antes de adentrarmos na análise da peça defensiva, para melhor compreensão dos fatos, convém relatar os procedimentos adotados pelo autuado para utilização de créditos fiscais do ICMS relativos a aquisições de serviços de transporte. Os artigos 54, §§ 4º e 6º e 70, § 7º do Convênio SINIEF S/Nº de 15 de dezembro de 1970, facultam o lançamento englobadamente dos serviços de transporte pelo total mensal, devendo no entanto, o tomador dos serviços de

transporte, no caso o autuado, emitir nota fiscal de entrada mantendo-a em seu poder juntamente com os respectivos conhecimentos. No entanto, o que caracterizou a infração foi o fato de o autuado não possuir tais Conhecimentos de Transporte que suportam o crédito fiscal lançado. O autuado emitia nota fiscal de entrada com base em relatório intitulado de “Informações para Emissão de NFE – Apuração Crédito Fiscal”, conforme fls. 216 a 304 deste PAF (acostado pelo autuado, em amostragem) sem contudo observar a existência ou não dos respectivos CTRCs que suportam o crédito fiscal. Os CTRCs apresentados pelo autuado suportavam parcialmente os créditos lançados, conforme pode ser verificado nos Anexos C, D e E, fls. 127 a 175. Após constatada a infração a empresa, no caso o autuado, montou uma equipe para pesquisar seus arquivos e localizar tais CTRCs. Como resultado deste esforço localizou apenas parte destes CTRCs que totalizaram R\$10.803,82, conforme Anexo K, fls. 177 a 180, tendo sido considerados por esta fiscalização no levantamento fiscal.

Observe-se que por não haver argumentos plausíveis a peça defensiva limita-se a apresentar contestação com base em matéria estranha ao fato, inclusive argüi pela inconstitucionalidade de tal matéria”.

Ao final, pede a procedência da infração em exame.

No que diz respeito à infração 4, aduz que por um equívoco do industrial refinador, no caso o responsável por substituição tributária, este deixou de preencher o campo do valor do ICMS Substituição Tributária, tendo informado este valor no campo de observações, conforme as notas fiscais acostadas pelo autuado, às fls. 305 a 307. Entende que, de qualquer forma, o levantamento fiscal trata de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, cujo responsável tributário é o industrial refinador. Afirma que as saídas subseqüentes são feitas sem tributação, no caso as operações de vendas promovidas pelo autuado, e que não cabe a esta o direito ao crédito fiscal.

O autuado, através de seu representante legal, requereu à fl. 325, juntada aos autos dos Conhecimentos de Transporte Ferroviários, referentes aos serviços de transporte tomados pela empresa, no período de janeiro a dezembro de 1997.

Diante das alegações e da vasta documentação apresentada pelo autuado na sua peça defensiva, esta JJF deliberou que o presente PAF fosse convertido em diligência à ASTEC, a fim de que fiscal estranho ao feito, com base na escrita e respectiva documentação do autuado, pudesse atender as solicitações abaixo, no que diz respeito a infração 3:

1. verificasse a consistência do levantamento fiscal quanto aos valores apontados, sobretudo diante dos CTRCs, referentes ao período de janeiro a dezembro/97, que foram acostados ao PAF posteriormente pelo autuado, através dos anexos I, II e III;
2. elaborasse demonstrativos, discriminando e totalizando as prestações de transporte vinculadas as operações com mercadorias internas e interestaduais, bem como os respectivos créditos constantes dos CTRCs, ou seja, elaborasse um demonstrativo para as prestações internas e outro para as prestações interestaduais;

Foi ainda solicitado que as partes fossem cientificadas, conforme determina o parágrafo 2º, do artigo 149, do RPAF/99, inclusive em relação aos três anexos de documentos acostados posteriormente pelo sujeito passivo, dos quais o autuante não foi cientificado, retornando em seguida para julgamento.

O diligente, atendendo a solicitação supra, emitiu o Parecer ASTEC nº 0084/03 (fls. 1205 a 1208), inicialmente descrevendo as verificações por ele efetuadas e o procedimento adotado durante a diligência. Após elaborar os demonstrativos às fls. 1209 a 1216, apresentou as seguintes conclusões:

1. “Os documentos apresentados pelo autuado tem consistência em relação a diferença dos créditos fiscais exigidos pela diferença apurada no demonstrativo do autuante”;
2. “Os Conhecimentos de Transportes Ferroviários ora apresentados da Ferrovia Centro Atlântica totaliza R\$535.199,91 que contrapondo ao valor exigido pelo autuante de R\$ 607.511,14 resta diferença de R\$72.311,23 tendo à empresa recolhido R\$62.478,42 logo, pela nossa apuração ainda existe uma diferença de R\$9.832,81”;
3. “Não conseguimos identificar qual a origem da diferença acima citada, motivo pelo qual sugerimos encaminhar o processo para cientificar as partes conforme parágrafo 2º do artigo 149, do RPAF/99 conforme item 4 da solicitação da diligência”;
4. “Ressalvamos que os Conhecimentos de Transportes ora apresentados da Ferrovia Centro Atlântica contemplam operações internas e interestaduais. As operações interestaduais, na sua maioria acobertam operações abrangidas pela imunidade (vendas interestaduais de combustíveis e lubrificantes), que entendo não fazer jus ao crédito fiscal, visto que são desoneradas do ICMS na origem e o frete é CIF. Como o fulcro da autuação é a diferença entre o valor dos Conhecimentos de Transportes apresentados (ao autuante) e o valor do crédito fiscal relativo a transportes lançados (pela autuada) pelas notas fiscais emitidas, sugerimos recomendar representar à autoridade fazendária responsável que providencie a verificação da legitimidade destes créditos”.

O autuante ao tomar conhecimento da diligência efetuada, manifestou-se às fls. 1247 a 1251, da seguinte forma:

“Inicialmente, antes de adentrarmos na análise da peça defensiva e da diligência fiscal é necessário proceder a um breve relato quanto aos procedimentos adotados pelo autuado para utilização de créditos fiscais do ICMS relativos a aquisições de serviços de transporte”.

“Os artigos 54, §§ 4º e 6º e 70, § 7º do Convênio SINIEF S/Nº de 15 de dezembro de 1970 facultam o lançamento englobadamente dos serviços de transporte pelo total mensal, devendo no entanto, o tomador dos serviços de transporte, no caso o autuado, emitir nota fiscal de entrada mantendo-a em seu poder juntamente com os respectivos Conhecimentos”.[....]

“Conforme verificado, o autuado, emitia nota fiscal de entrada com base em relatório intitulado de “Informações para Emissão de NFE – Apuração Crédito Fiscal (Crédito de ICMS – Sintético)”, conforme fls. 216 a 304 deste PAF (acostado pelo autuado, em amostragem) e cópia de documento acostada pelo autuante também em amostragem, que deriva de um relatório intitulado de Demonstrativo de Frete RE-20 – Crédito de ICMS Analítico que apresenta separadamente por transportadora os seguintes itens: relação de notas fiscais de saídas, data da emissão, destino das mercadorias, alíquota do ICMS, valores do frete com e sem ICMS, base de cálculo e valor do ICMS, conforme cópia de documento, acostado em amostragem a esta informação fiscal. Do total dos serviços prestados e do ICMS computado o autuado emitia nota fiscal de entrada, requerendo das transportadoras os respectivos conhecimentos de transporte que englobavam diversas operações”.

“Verifica-se contudo a vulnerabilidade da sistemática acima descrita, haja vista que o autuado não mantinha controle dos CTRCs emitidos pelas transportadoras e creditava-se do ICMS

independentemente da emissão ou não de tais CTRCs pelas transportadoras conforme restou comprovado neste PAF e reconhecido pelo autuado com o pagamento de parte do ICMS reclamado”.

“Para elaboração dos demonstrativos o autuante considerou, além dos CTRCs apresentados, o total do ICMS retido por Substituição Tributária – Transportes – Receita 1632, recolhido pelo autuado, conforme extratos do Sistema de Informações da Administração Tributária – SIDAT anexados a esta informação fiscal”.

“Face à análise qualitativa detecta-se que os créditos do ICMS apresentados para contestar a infração apontada decorrem predominantemente de aquisições de serviços de transporte da FCA - Ferrovia Centro Atlântica, CNPJ 00.924.429/0001-75, sediada em Belo Horizonte – MG, e referem-se a transporte intermunicipal e interestadual de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo conforme também verificado pelo diligente estranho ao feito”.

“Tendo em vista o disposto nos dispositivos: artigo 125, inciso IV; artigo 380; artigo 381, inciso IV, alínea “f” e artigo 93, § 11 do RICMS aprovado pelo Dec. nº 6.284/97 extraem-se as seguintes conclusões:”

- a) “O tomador de serviços de transporte, no caso o Autuado, é responsável pela retenção e recolhimento de ICMS decorrente de operação iniciada no Estado da Bahia quando executado por transportadora estabelecida em outras Unidades da Federação”;
- b) “O direito ao crédito do ICMS decorrente da operação acima descrita está condicionado à comprovação do recolhimento do ICMS para o Estado da Bahia, sendo responsável pelo recolhimento o tomador do serviço, no caso o autuado”.

“Diante das conclusões acima, resta apenas uma hipótese para que o autuado possa elidir a ação fiscal: a comprovação de que a FCA – Ferrovia Centro Atlântica tenha recolhido o ICMS devido em favor do Estado da Bahia, não estando, neste caso, o ICMS compreendido nos recolhimentos efetuados pelo autuado, conforme receita 1632, que já foram considerados pelo autuante em seus demonstrativos. No entanto, esta hipótese é de ocorrência improvável haja vista que o sujeito passivo da obrigação principal é o autuado”.

“Por outro lado, é de entendimento corrente deste Conselho de Fazenda Estadual que é indevida a utilização de crédito do ICMS, por parte do tomador de serviços de transporte na modalidade CIF, quando de saídas de mercadorias com imunidade tributária, no caso, saídas interestaduais de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo”.

“Com efeito de dirimir quaisquer dúvidas, o autuante intimou o autuado duas vezes para comprovar o recolhimento do ICMS devido, conforme intimações anexadas a esta informação fiscal, não tendo o autuado atendido tais intimações”.

“Cabe ressaltar, no entanto, que parte das faturas de prestação de serviço de transporte ferroviário, em documento autorizado pelo Fisco do Estado de Minas Gerais, constam aposição dos seguintes dizeres: “Estabelecimento Emitente: Praça 11 de dezembro, s/n Calçada Salvador – BA, CGC 00.924.429/0008-41” sendo que tal fato não garante o recolhimento do ICMS ao Estado da Bahia, haja vista que o Fisco do Estado da Bahia não detém nenhum controle sobre tais documentos que se não forem escriturados não podem ser alcançados através de ação fiscal da SEFAZ-BA”.

“A tipificação da infração é a utilização indevida de crédito fiscal do ICMS, estando a multa corretamente definida conforme art. 42, inciso VII, alínea “a” da Lei nº 7.014/97. A documentação apresentada pelo autuado quanto aos aspectos qualitativos e acessórios não é capaz de acobertar e validar tais créditos fiscais. Em suma, os documentos apresentados não são capazes de comprovar o direito ao crédito (conforme definido na autuação), de forma que o fulcro da infração está devidamente mantido”.

“Considerando o não atendimento das intimações efetuadas com vistas a verificar a legitimidade dos créditos fiscais pretendidos pelo autuado, invocamos o disposto no artigo 142 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, Dec. nº 7.629/99 para manter a infração apontada”.

Ao final, entendendo que o autuado não comprova a legitimidade dos créditos fiscais pretendidos, e que a ação fiscal contém todos os elementos necessários e suficientes para comprovar as irregularidades, solicita que o Auto de Infração seja julgado totalmente procedente quanto às infrações 02, 03 e 04 e parcialmente procedente quanto à Infração 01.

O autuado em nova manifestação às fls. 1262 a 1263, fazendo referência a terceira conclusão do fiscal diligente, alega que recebeu a intimação em 03/07/03, através de um simples empregado da empresa lotado em Candeias-Ba, e que, dessa forma, só chegou ao conhecimento do escritório regional em Salvador em 07/07/03. Alega que o prazo restante para atender a diligência foi insuficiente, já que a sede da empresa é situada no Rio de Janeiro-RJ, que detém todos os documentos necessários para apuração requerida. Ao final, requer prorrogação do prazo para o atendimento da solicitação.

O autuante, novamente se manifestou à fl. 1268, refutando a última argumentação defensiva, dizendo que as intimações efetuadas, em 04/06/2003 (fl. 378), 10/06/2003 (fl. 379) e 03/07/2003 (fl. 380), foram apresentadas ao assistente técnico Luiz Antonio Correa de Miranda, conforme estabelecido pelo autuado em sua peça defensiva constante da fl. 196 deste PAF. Ao final, ratifica o acerto da ação fiscal e entende que a mesma contém todos os elementos necessários e suficientes para comprovar as irregularidades que remeteram à exigência fiscal.

## VOTO

Inicialmente rejeito a preliminar de nulidade argüida, relativa às infrações 3 e 4, haja vista que as descrições dos fatos indicam perfeitamente as infrações cometidas. Ademais, mesmo que houvesse algum equívoco na tipificação, pelo que dispõe o art. 19, do RPAF/99, a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal. Vale ainda ressaltar que, no prazo legal, o autuado manifestou-se, demonstrando ter ciência das exigências fiscais.

Quanto à questão da constitucionalidade suscitada pelo sujeito passivo, devo dizer que este é um órgão de Julgamento Administrativo Fiscal e de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/99, a constitucionalidade não pode ser apreciada tendo em vista estar fora das competências deste órgão julgador.

No mérito, em relação à infração 1, o próprio autuado reconhece a procedência do levantamento efetuado na ação fiscal no que diz respeito ao valor de R\$100.563,88, questionando apenas os valores referentes às operações de vendas de produtos em mútuo e consignados, alegando que a complementação do ICMS já fora retida e recolhida anteriormente.

Da análise das notas fiscais em questão, verifica-se que assiste razão ao autuado, fato inclusive acatado pelo autuante que em sua informação fiscal solicitou a exclusão dos valores constantes do levantamento fiscal, nos meses e valores a seguir: jan/97 - R\$614,01; fev/97 - R\$908,45; mar/97 - R\$11,49; abr/97 - R\$1.209,28 e set/97 - R\$1.167,49, totalizando R\$3.910,72. Portanto a presente

infração fica elidida em parte, restando exigir do autuado o pagamento do valor de R\$100.563,88, de acordo com o demonstrativo abaixo:

DATA DE OCORRÊNCIA	BASE DE CÁLCULO	ALÍQUOTA	MULTA	VALOR DO DÉBITO(R\$)
31/01/97	8.742,18	17%	60%	1.486,17
28/02/97	11.215,12	17%	60%	1.906,57
31/03/97	8.508,00	17%	60%	1.446,36
30/04/97	7.434,94	17%	60%	1.263,94
31/05/97	10.460,59	17%	60%	1.778,30
30/06/97	9.717,47	17%	60%	1.651,97
31/07/97	90.251,41	17%	60%	15.342,74
30/09/97	41.205,06	17%	60%	7.004,86
31/10/97	27.144,82	17%	60%	4.614,62
30/11/97	159.559,65	17%	60%	27.125,14
31/12/97	217.313,00	17%	60%	36.943,21
<b>TOTAL</b>				<b>100.563,88</b>

No que diz respeito à infração 2, o sujeito passivo reconheceu o seu cometimento, ou seja, ter efetuado a menor a complementação do ICMS devido pelas operações subsequentes com Óleo Diesel, em razão da diferença entre o preço máximo ou único de venda a varejo fixado para o município destinatário consumidor e o preço de aquisição junto ao industrial, não havendo, dessa forma, necessidade de maiores considerações.

Quanto à infração 3, refere-se a utilização indevida de crédito fiscal, em face da falta de apresentação do competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, ou seja, o contribuinte emitiu Notas Fiscais de Entradas para creditar-se de ICMS com base em relatórios de aquisição de serviços de transportes, requerendo após a ação fiscal, à fl. 325, juntadas aos autos dos Conhecimentos de Transporte Ferroviários, referentes aos serviços de transporte tomados pela empresa, no período de janeiro a dezembro de 1997, na tentativa de elidir a infração.

Dessa forma, o processo foi convertido em diligência para que fiscal estranho ao feito, verificasse a consistência do levantamento fiscal quanto aos valores apontados, sobretudo diante dos CTRCs, referentes ao período de janeiro a dezembro/97, que foram acostados ao PAF, através dos anexos I, II e III, bem como, elaborasse demonstrativos discriminando e totalizando as prestações de transporte vinculadas as operações com mercadorias internas e interestaduais, indicando os respectivos créditos constantes dos CTRCs.

O diligente, em função da solicitação supra, informou que os documentos apresentados pelo autuado tem consistência em relação a diferença dos créditos fiscais exigidos pela diferença apurada no demonstrativo do autuante. Acrescentou que os Conhecimentos de Transportes Ferroviários, posteriormente apresentados, da Ferrovia Centro Atlântica totalizam R\$535.199,91, que contrapondo ao valor exigido pelo autuante de R\$607.511,14 resta uma diferença de R\$72.311,23. Mas que, como a empresa recolheu R\$62.478,42, ainda persiste uma diferença de R\$9.832,81.

No entanto, nos números apresentados acima pelo diligente, foram considerados como válidos todos os créditos destacados nos CTRCs, apresentados pelo autuado, independentemente de estarem vinculados a operações internas ou interestaduais.

Como bem frisou o autuante, também entendo que além do aspecto quantitativo existe a necessidade da análise dos aspectos qualitativos da documentação apresentada, a fim de confirmar se a mesma é capaz de acobertar e validar os créditos fiscais em lide, ou seja, se efetivamente se trata do “competente documento comprobatório do direito ao referido crédito” (fulcro da autuação).

Os Conhecimentos de Transportes apresentados, pelo autuado, da Ferrovia Centro Atlântica, contemplam tanto operações internas e interestaduais de combustíveis, mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária.

O CONSEF, através de reiteradas decisões, já tem pacífico o entendimento de que nas operações com combustíveis, sendo estas internas, por serem tributadas, constitui direito ao crédito fiscal o ICMS incidente sobre o serviço de transporte nas entradas a preço FOB e nas saídas a preço CIF, e sendo as operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal sobre o serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento destinatário das mercadorias, cabendo ao Estado destinatário arcar com o mesmo.

Corrobora, inclusive, com este pensamento as decisões contidas nos Acórdãos CJF nºs 0439-11/02 e 0218-11/02, que assim concluíram: (transcrevo parte dos votos dos ilustres Relatores daqueles PAFs).

Acórdão CJF nº 0439-11/02:

*[...] “As distribuidoras de combustíveis têm direito ao crédito do imposto sobre serviços de transporte, quando realizam operações interestaduais, pois ficam responsáveis pela retenção e recolhimento nas operações seguintes, tendo o valor do frete sido incluído na base de cálculo dos combustíveis com o imposto antecipado”[...].*

Acórdão CJF nº 0218-11/02:

*[...] “Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado a operações de venda de combustíveis para outros Estados - onde, portanto, deverá ser feita a substituição tributária (pelo remetente) do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com tais produtos – o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo. E assim o é porque, de fato, na operação interestadual, o remetente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo, como já vimos, está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes”[...].*

Portanto, com relação aos CTRCs apresentados pelo autuado, apenas os vinculados às operações internas, com o efetivo destaque do imposto, servem como competente documento comprobatório do direito ao referido crédito, e devem ser excluídos da exigência em exame, conforme demonstrativo abaixo e baseado nas planilhas elaboradas pelo diligente às fls. 1211 a 1213:

Ref Mês	NF Entrada	Base de Cálculo	Alíq %	ICMS	CTRC's apresentados durante a ação fiscal.	ICMS ST Receita 1632	CTRCs apresenta- dos na diligência op.internas	Total Créditos Válidos	Diferença Créd. Indevido
1	000137	278.245,23	12	33.389,47					
1	000138	1.400.429,95	17	238.071,01					
1	000139	1.041,30	7	72,89					

1	000140	132.496,92	12	15.899,63					
1	000141	123.378,82	17	20.974,40					
1	000142	1.973,83	12	236,86					
1	000143	112.993,46	12	13.559,22					
1	000144	158.850,77	17	27.004,63					
<b>1 Total</b>				<b>349.208,11</b>	<b>256.527,51</b>	<b>20.293,39</b>	<b>46.583,66</b>	<b>323.404,56</b>	<b>25.803,55</b>
2	S/NF	0,00	17	246.949,38					
<b>2 Total</b>				<b>246.949,38</b>	<b>198.530,96</b>	<b>15.033,26</b>	<b>18.757,59</b>	<b>232.321,81</b>	<b>14.627,57</b>
3	S/NF	0,00	17	281.169,82					
<b>3 Total</b>				<b>281.169,82</b>	<b>224.010,78</b>	<b>10.704,90</b>	<b>25.414,34</b>	<b>260.130,02</b>	<b>21.039,80</b>
4	000164	1.450.745,45	17	246.624,59					
4	000165	281.922,69	12	33.830,70					
4	000166	1.027,61	7	71,93					
4	000167	130.429,06	17	22.172,94					
4	000168	135.835,32	12	16.300,25					
4	000169	1.268,01	7	88,76					
<b>4 Total</b>				<b>319.089,17</b>	<b>273.945,71</b>	<b>11.539,72</b>	<b>22.172,94</b>	<b>307.658,37</b>	<b>11.430,80</b>
5	000183	1.090.564,53	17	185.393,84					
5	000184	213.203,84	12	25.584,47					
5	000185	264.202,13	17	44.914,38					
5	000186	112.061,84	12	13.447,43					
<b>5 Total</b>				<b>269.340,12</b>	<b>204.137,84</b>	<b>7.877,51</b>	<b>44.914,36</b>	<b>256.929,71</b>	<b>12.410,41</b>
6	000196	148.024,62	17	25.164,19					
6	000197	114.293,72	12	13.715,24					
6	000198	2.481,49	17	421,85					
6	000199	1.006.432,91	17	171.091,48					
6	000200	206.555,05	12	24.786,59					
6	000201	584,09	7	40,89					
<b>6 Total</b>				<b>235.220,24</b>	<b>159.929,61</b>	<b>8.282,56</b>	<b>26.981,65</b>	<b>195.193,82</b>	<b>40.026,42</b>
7	000210	117.530,48	12	14.103,67					
7	000211	226.703,16	17	38.539,54					
7	000212	2.461,29	12	295,35					
7	000213	3.158,28	7	221,08					
7	000214	297.317,53	12	35.368,07					
7	000215	1.076.500,99	17	182.525,27					
<b>7 Total</b>				<b>271.052,98</b>	<b>184.639,22</b>	<b>35.341,99</b>	<b>38.539,54</b>	<b>258.520,75</b>	<b>12.532,23</b>
8	000227	1.341.659,43	17	229.079,75					
8	000228	302.794,30	17	36.335,44					
8	000229	242.366,21	17	41.202,27					
8	000230	69.110,38	12	8.293,25					
8	000231	1.528,12	12	183,37					
<b>8 Total</b>				<b>315.094,08</b>	<b>175.303,06</b>	<b>51.747,15</b>	<b>41.202,26</b>	<b>268.252,47</b>	<b>46.841,61</b>
9	000254	33.676,01	12	4.041,12					
9	000255	198.917,11	17	33.815,91					
9	000256	21.295,10	12	2.555,34					
9	000257	1.358,70	7	95,10					
9	000258	309.043,30	12	37.085,30					

9	000259	1.442.188,28	17	245.169,77					
<b>9 Total</b>				<b>322.762,54</b>	<b>216.008,92</b>	<b>64.833,05</b>	<b>-</b>	<b>280.841,97</b>	<b>41.920,57</b>
10	000276	193.804,82	17	32.946,84					
10	000277	45.073,19	12	5.408,78					
10	000278	1.442,04	12	173,04					
10	000279	312.574,40	12	37.508,97					
10	000280	1.570.042,05	17	266.905,14					
<b>10 Total</b>				<b>342.942,77</b>	<b>232.705,08</b>	<b>66.909,27</b>	<b>-</b>	<b>299.614,35</b>	<b>43.328,42</b>
11	000285	354,61	12	42,55					
11	000286	2.342,16	17	398,16					
11	000287	46.205,90	12	5.544,69					
11	000288	150.631,09	17	25.607,29					
11	000289	1.456,56	7	101,96					
11	000290	253.302,28	12	30.396,27					
11	000291	1.600.389,70	17	272.064,42					
<b>11 Total</b>				<b>334.155,34</b>	<b>226.196,57</b>	<b>70.367,37</b>	<b>-</b>	<b>296.563,94</b>	<b>37.591,40</b>
12	000305	67.293,28	12	8.075,19					
12	000306	160.963,57	17	27.363,82					
12	000307	9.211,32	17	1.565,91					
12	000308	27,96	7	1,96					
12	000309	253.261,28	12	30.391,41					
12	000310	1.608.843,66	17	273.501,32					
<b>12 Total</b>				<b>340.899,61</b>	<b>250.625,58</b>	<b>54.882,01</b>	<b>-</b>	<b>305.507,59</b>	<b>35.392,02</b>
<b>Total geral</b>				<b>3.627.884,16</b>	<b>2.602.560,84</b>	<b>417.812,18</b>	<b>264.566,34</b>	<b>3.284.939,36</b>	<b>342.944,80</b>

Dessa forma, o imposto a ser exigido na infração em exame fica reduzido de R\$607.511,14 para R\$342.944,80.

A infração 4 trata da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a aquisição de combustíveis com pagamento do imposto por antecipação tributária.

Da análise da documentação em lide verifica-se que por um equívoco do industrial refinador, no caso o responsável por substituição tributária, este deixou de preencher o campo do valor do ICMS Substituição Tributária, tendo informado, no entanto, este valor no campo de observações, conforme as notas fiscais acostadas pelo autuado, às fls. 305 a 307.

De acordo com o art. 512, I, do RICMS/97 que abaixo transcrevo, o responsável tributário para a operação em comento é o industrial refinador. Portanto, as saídas subseqüentes são feitas sem tributação, no caso as operações de vendas promovidas pelo autuado, não cabendo a este o direito ao crédito fiscal, por estar encerrada a fase de tributação. Infração comprovada.

*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 subseqüentes, 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;

Por fim, ressalto que as multas sugeridas pelo autuante estão previstas em Lei (art. 42, II, “e” e VII “a”, da Lei nº 7.014/96), não havendo do que se falar em confisco.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL 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 **292949.0005/02-7**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 566.484,45**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” e VII “a”, respectivamente, 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 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2003.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA