

**A. I. N°** - 206949.0007/04-8  
**AUTUADO** - RENAPE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTE** - MARCO ANTONIO SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
**ORIGEM** - INFAZ SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 20. 06. 2006

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0205-04/06

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ERRO NA APURAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. IMPOSTO RETIDO A MENOS. De acordo com a Cláusula quarta, do Convênio ICMS n° 03/99, nas operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração lavrado em 13/12/2004, exige ICMS no valor de R\$ 73.882,10, em razão da seguinte irregularidade:

1. Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. (Valor do imposto: R\$ 30.754,93; percentual da multa aplicada: 60%).
2. Procedeu a retenção a menos do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. (Valor do imposto: R\$ 43.127,17; percentual da multa aplicada: 60%).

O autuado, através de advogado, ingressa com defesa às fls. 552 a 587, na qual tece os seguintes argumentos:

Prefacialmente, informa, a título de esclarecimento, que a atividade do autuado é a de transportador-revendedor-retalhista (TRR), consistente na aquisição de produtos a granel e sua revenda a retalho, com entrega no domicílio do consumidor, o que importa na vedação do exercício da atividade de distribuidora, tal como considerou o autuante, bem como que, nesta condição, somente está obrigada, nos termos da legislação tributária, a prestar informações às distribuidoras através de formulários ou meio eletrônico, em conformidade com os convênios existentes.

Com base na alegação acima, qual seja, de que é manifesta a ilegitimidade passiva da empresa, pleiteia, em sede preliminar, a insubsistência do presente auto de infração com espeque no inciso II do artigo 295 do Código de Processo Civil, aduzindo também, para fins de demonstração da improcedência da ação fiscal, que, mesmo se a empresa pudesse ser considerada como contribuinte substituto, as suas operações são inaptas a gerar outras subseqüentes, haja vista não serem destinadas a comercialização ou industrialização, e que não há no auto lavrado prova de que, efetivamente, ocorreu retenção do ICMS - ST realizada a menos, em função das informações prestadas pela distribuidora à refinaria, das quais não tinha ciência, concluindo, diante desse panorama, que configurou-se o cerceamento de seu direito de defesa.

Comunica, o recolhimento da quantia de R\$ 39.794,82, referente à infração 01, conforme guia anexa, referente a operações com lubrificantes.

Com base na prescrição contida na cláusula sétima do Convênio 03/99, alega que, ainda que lubrificante seja derivado de petróleo, não é combustível, o que acarreta a incidência da regra prevista no parágrafo único da referida cláusula, o qual reporta a “normas gerais pertinentes à substituição tributária”, sendo que, nestas circunstâncias, as operações com lubrificantes devem ser disciplinadas pelo disposto na cláusula quarta do aludido convênio, o que faz com que se afaste qualquer discussão sobre diferenças de base de cálculo, emergindo incontroverso o valor da operação, que é o preço de aquisição pelo destinatário.

Com relação às ocorrências verificadas de 31/01/99 a 31/05/99 e em 31/07/2002, as quais levaram o autuante a invocar as cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 105/92 c/c o Decreto 1.855/92, reitera que, no caso em tela, com suporte no §6º da cláusula segunda do mencionado convênio 105/92, configuraram-se operações destinadas a consumidor final, não havendo que se cogitar a respeito de operações subseqüentes, o que implica ausência de diferenças, porquanto as mercadorias não foram destinadas a industrialização ou comercialização.

Já no que concerne às operações realizadas com combustíveis, às quais se reporta o autuante no texto da infração de nº 02, alega que, a despeito de ter reconhecido que se tratam de produtos destinados para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia, o representante do fisco fundamentou a imputação em dispositivos referentes a obrigações da empresa face a operações interestaduais, além de fazer alusão à responsabilidade de informações prestadas pela distribuidora, o que acentua a incoerência da ação fiscal. Quanto aos dispositivos citados pelo autuante para a infração, aduz preliminarmente que o Convênio 105/92 foi revogado em 26/04/99, dando lugar ao de nº 03/99, e assevera que fundamentam pretensão que não deve prosperar, tendo em vista a condição de TRR da empresa, incompatível com a de distribuidora, conforme acusa o autuante.

Com espeque na Cláusula décima nona do Convênio 03/99, dispositivo que prescreve regra semelhante à prevista no §2º do extinto Convênio 105/92, aduz que a responsabilidade tributária do TRR somente se verifica nos casos em que este incorra em omissão ou apresente informações falsas ou inexatas, o que absolutamente não ocorre no presente caso.

No tocante às ocorrências de 31/01/99 a 31/07/99, alega que os dispositivos invocados pelo autuante se atêm a estabelecer o regramento geral das operações interestaduais, ressaltando que a empresa, na condição de TRR, deve receber o tratamento tributário específico previsto nas cláusulas nona e décima do convênio 105/92, diploma legal que fora alterado pelo Decreto 1.855/92, aduzindo que a empresa não transgrediu nenhuma regra.

Ante o exposto, requer, consoante argüição preliminar, a nulidade do presente Auto de Infração e, subsidiariamente, a sua improcedência.

O autuante presta informação fiscal às fls. 604 a 612, nos seguintes termos:

Em princípio, a respeito da alegação, por parte do autuado, de carência de previsão legal para a inclusão do ICMS na formação da base de cálculo, com base no Convênio 03/99, declara que este não é o entendimento da Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, bem como do CONSEF e do STF, que sobre a matéria já firmaram juízo, no sentido de que é devida a cobrança feita pelo fisco baiano, além de alegar que o contribuinte esqueceu-se da Lei Complementar 87/96, tendo considerado apenas como norma específica o mencionado Convênio 03/99.

Reportando-se às jurisprudências do STF e do CONSEF, declara que a presente ação fiscal é resultante de operação procedida pela Inspetoria de Grandes Contribuintes.

Quanto aos argumentos, articulados pelo autuado, acerca das obrigações relativas à condição de TRR da empresa, assevera que, a despeito de tal condição e do que determina a ANP, o autuado não se limitou a operar com vendas a retalho dos produtos óleo diesel, gasolina ou óleo

combustível, tendo efetuado várias vendas de lubrificantes, operações livres de retenção pela refinaria e, portanto, sujeitas às normas gerais pertinentes à substituição tributária, nos termos do parágrafo único da cláusula sétima do convênio ICMS 03/99, concluindo, em assim sendo, que a falta de retenção, pelo autuado, deu ensejo à cobrança do imposto.

Sobre o recolhimento voluntário feito pelo autuado, tendo este excluído do montante somente o ICMS, afirma não ter ficado claro o propósito do contribuinte.

Com relação às operações com produtos permitidos pela ANP em se tratando de TRR, argumenta que ao autuado, nesta condição, incumbe a prestação de informações às distribuidoras, para fins de efetivação de ajustes dos impostos devidos em cada Estado, ressaltando que, no caso em tela, o autuado não informou os valores corretos para a apuração do ICMS-ST referente a operações realizadas no Estado da Bahia, consoante demonstrativos anexos.

No que tange à afirmação de que todas as operações de vendas foram destinadas a consumidores finais, aduz que não compreende o objetivo da empresa, vez que outra não pode ser a natureza das operações de uma TRR, transcrevendo, por fim, o capítulo do convênio 03/99 referente à responsabilidade da empresa com este perfil, afirmando que a única divergência que se verifica nos cálculos deve-se à falta de inclusão do ICMS por dentro, imputável ao autuado.

Com base nas informações acima, opina pela procedência do Auto de Infração em tela.

O autuado se manifesta às fls. 615 a 624, após ter tomado ciência dos termos da informação fiscal, com suporte nas seguintes razões.

Primeiramente, acerca da afirmação do autuante de que a empresa, em sua confissão referente a operações com lubrificantes, recolheu o débito com exclusão do valor relativo ao ICMS por dentro, alega que as operações realizadas com lubrificantes e combustíveis são reguladas por convênios, aos quais aderiu a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, sendo, destarte, aplicável a previsão da cláusula quarta do convênio 03/99.

Quanto ao cálculo do imposto “por dentro”, que consiste na inclusão do montante relativo ao próprio tributo na base de cálculo do mesmo, argumenta que o autuante, em sua informação fiscal, se reportou ao convênio 66/98, que não se aplica ao caso concreto, destacando que a base de cálculo do ICMS é o valor da operação e não o preço da mercadoria, sendo exceção somente energia elétrica, bem como que, considerando a força normativa do convênio 03/99, as operações com combustíveis e lubrificantes merecem regramento especial, o que acarreta a preterição da regra geral invocada pelo autuante.

Nesse panorama, defende, em função da improcedência do cálculo “por dentro” do imposto, a legitimidade de uma única maneira de calcular o imposto, conforme a qual se divide por “100” o produto do valor da operação com a alíquota do tributo.

Ademais, rechaça a informação do autuante de que uma TRR somente está autorizada pela ANP a operar com combustíveis, tendo em vista a falta de impedimento para tanto, devendo ser respeitados, contudo, regramentos específicos, salientando que o multicitado convênio 03/99 se dedica a regulamentar operações interestaduais com lubrificantes.

No que tange às operações realizadas com combustíveis, alega, sinteticamente, que a empresa não atua como distribuidora e não presta informações a refinaria alguma, tendo apenas, em consonância com a sua condição de TRR, prestado informações a distribuidora a respeito das vendas efetuadas em operações interestaduais, declinando o volume da venda, o valor da operação e o destinatário do produto.

Relativamente à base de cálculo do ICMS nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes à luz do convênio 03/99, aduz que não é aplicável, no presente caso, a base de cálculo prevista na cláusula terceira, posto que utilizável somente em situação em que há

operações subseqüentes, o que não se verifica no caso em tela, ressaltando que a real base de cálculo corresponde ao valor da operação, que é o próprio preço de aquisição pelo destinatário.

A respeito da invocação feita pelo autuante à Lei Complementar 87/96 e aos julgados do STF e do CONSEF, declara que não podem ser considerados, vez que tratam de regra geral, sem qualquer relação com as peculiaridades do caso em tela.

Ante o exposto, reitera o pleito de declaração da insubsistência do presente Auto de Infração.

A 2ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou que o presente PAF fosse convertido em diligência à ASTEC, a fim de que fiscal estranho ao feito verificasse a contabilidade da empresa, procedendo à comparação do preço de aquisição, com vistas a identificar se o ICMS se encontra incluído na base cálculo das operações submetidas ao regime de substituição tributária, bem como que prestasse outros esclarecimentos acerca da questão.

Em atendimento à solicitação da 2ª Junta de Julgamento Fiscal, a GEFIS – Gerência de Fiscalização, posicionou-se no sentido de que não há nenhum indicativo contábil ou fiscal da inclusão do ICMS nas operações de vendas de produtos, sujeitos a substituição tributária no Estado da Bahia, tendo chegado à conclusão descrita a partir da análise dos livros Razão, Diário e de Registro de Entradas e Saídas, informando que ocorreram lançamentos a débito da conta “Clientes”, crédito conta “Receita”, não havendo, contudo, lançamento na conta “Imposto a Recolher – ICMS” ou “Despesas Tributárias – ICMS”.

O autuado, às fls. 662, requer a juntada do inteiro teor da decisão de Primeira Instância do AI de nº 278868.0001/04-1, em razão da suposta analogia com o caso concreto, e às fls. 680 a 686, manifesta-se a respeito da diligência procedida, com base nas seguintes razões:

Inicialmente, com relação ao resultado da diligência, apresentado pelo auditor responsável pela mesma, afirma que, em que pese a solicitação da 2ª Junta de Julgamento Fiscal no sentido de serem prestados outros esclarecimentos acerca do caso, estes não foram realizados, dando margem ao entendimento de que a autuação fiscal poderia ser considerada subsistente.

Quanto ao regime de substituição tributária para combustíveis e lubrificantes, argumenta que ao autuado, na condição de TRR, não se impõem outras obrigações de natureza contábil que não seja a prevista na cláusula quarta do convênio ICMS 03/99.

Outrossim, assinala que, na diligência realizada, perdeu-se a oportunidade de ser destacada a diversidade de sistemáticas adotadas pelo mencionado convênio 03/99, salientando que, à época do período fiscalizado, passou a estabelecer como base de cálculo para operações interestaduais os critérios adotados pelo fisco do destinatário.

Por fim, argumenta que a exigência fiscal fundada no Auto de Infração ora hostilizado deve ter decorrido de equívoco na aplicação retroativa do multicitado convênio 03/99, ressaltando que todos os auditores fiscais envolvidos na sustentação da ação fiscal desrespeitaram o princípio da vigência das leis no tempo e no espaço.

Com suporte nas alegações supra, propugna pela improcedência do presente Auto de Infração.

## VOTO

Verifico da análise dos elementos constantes nos autos que, em momento algum, o sujeito passivo ficou impedido de exercer a ampla defesa e o contraditório, pois na lavratura do Auto de Infração foi devidamente cumprido o disposto no artigo 39, do RPAF/99, com a entrega de todos os papéis de trabalho que originaram o lançamento tributário das infrações imputadas.

No mérito, na infração 01 esta sendo exigido ICMS em decorrência da retenção a menos, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição (distribuidora), relativo às vendas de óleo lubrificantes derivados de petróleo, na forma do parágrafo único da

cláusula 7ª do Convênio 03/99, combinado com a cláusula 2ª do convênio 81/93, para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, de fls. 10 a 55, estão especificados os números dos documentos fiscais, a data de emissão, o CFOP, o número do CNPJ ou CPF, o valor do produto, a Base de Cálculo e a diferença do imposto ora exigida.

O autuado reconheceu e efetuou o pagamento no valor de R\$ 25.473,47, em 22 de dezembro de 2004, ressaltando, entretanto, que a base de cálculo é o valor da operação, referente a lubrificantes. Justificou o recolhimento do ICMS-ST, por não ter meios de exigir a comprovação da falta dos repasses dos valores retidos a título de ICMS, ST, pelo fisco do Estado de Minas Gerais, considerando-se que os produtos comercializados foram adquiridos em sua maioria, de empresa interposta a Distribuidora, valores discriminados nas planilhas de fls. 596 a 598 do PAF, e GNRE, de fl. 595.

Verifico portanto que o sujeito passivo reconheceu parcialmente a infração, e insurgiu-se contra a base de cálculo sob o argumento de que esta refere-se ao valor da operação, consoante Convênio 03/99. Assim, argumenta, em sua defesa, que as operações com lubrificantes terão que ser remetidas ao regramento geral da substituição tributária e, como tal, não se sujeitam ao que estabelece a cláusula terceira e quinta do Convênio ICMS 03/99, sendo regulado pelo disposto na cláusula quarta, o que faz com que se afaste qualquer discussão sobre as diferenças de base de cálculo, sendo incontroverso o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário.

Aduz que milita em seu favor o que dispõe a cláusula segunda do Convênio ICMS 105/92, “na hipótese de a mercadoria não se destinar a comercialização, a “base de cálculo é o valor da operação”, como tal entendido o preço de aquisição do destinatário. Assim, no presente caso, as operações foram destinadas a consumidor final, não havendo que se presumir operações subsequentes, fazendo com que inexistam eventual diferença a discutir, vez que em tal condição não eram destinadas a industrialização ou comercialização.

A operação que originou a autuação é a venda de lubrificantes, tendo como remetente contribuinte localizado no Estado de Minas Gerais e destinado a consumidor final, localizado no Estado da Bahia, ambos signatário do Convênio ICMS 03/99, o qual dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos.

O referido convênio, no Capítulo II, ao tratar do cálculo do imposto e do momento do pagamento, mais especificamente na Cláusula quarta, determina que a base de cálculo, nas operações objeto da presente lide, é o valor da operação, abaixo transcrita:

“CONVÊNIO ICMS 03/99

...

*Dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos.*

...

CAPÍTULO II

DO CÁLCULO DO IMPOSTO RETIDO E DO MOMENTO DO PAGAMENTO

...

*Cláusula quarta Nas operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário.” (grifo nosso).*

No mesmo sentido estabelecia, na época dos fatos geradores, o § 3º, do Art. 512-B, do RICMS/97, o qual foi acrescentado pela Alteração nº 13 (Decreto nº 7.691, de 03/11/99, D.O. de 04/11/99):

*“Art. 512-B. Nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, a base de cálculo do imposto devido por substituição tributária será a seguinte (Lei nº 7014/96 e Conv. ICMS 03/99 e 37/00)*

*[...]*

*§ 3º Tratando-se de aquisições interestaduais de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, se esses não forem destinados à etapa subsequente de comercialização ou industrialização, a base de cálculo será o valor da operação.”*

A Cláusula quarta do Convênio ICMS 03/99, acima transcrita, além de definir qual é a base de cálculo da operação, define, ainda, o que entende por valor da operação, ao especificar que como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário, ou seja, o preço que o consumidor final localizado no Estado da Bahia pagou pelo produto, portanto, preço constante do documento fiscal, uma vez que não consta nos autos que o valor fosse outro. Ressalto que mesmo o diligente não conseguiu apurar que o preço de venda a consumidor final, para o Estado da Bahia tivesse sido diferenciado dos constantes dos documentos fiscais.

Deste modo, entendo que deve ser mantida parcialmente a infração 01, nos valores reconhecidos pela empresa autuada, conforme planilha de fls.596 a 598, cujo demonstrativo de débito assim configura-se:

Data ocorrência	Vencimento	Base de calculo	ICMS
31/12/2000	09/01/2001	798,00	135,66
31/03/2001	09/04/2001	4.785,82	813,59
30/04/2001	09/05/2001	3.138,52	533,55
31/05/2001	09/06/2001	5.900,70	1.003,12
30/06/2001	09/07/2001	2.977,00	506,09
31/07/2001	09/08/2001	5.813,35	988,27
30/09/2001	09/10/2001	4.821,58	819,64
31/10/2001	09/11/2001	8.892,53	1.511,70
30/11/2001	09/12/2001	693,52	117,90
31/12/2001	09/01/2002	11.411,64	1.939,98
31/01/2002	09/02/2002	3.378,52	574,35
28/02/2002	09/03/2002	6.192,70	1.052,76
31/03/2002	09/04/2002	11.298,76	1.920,79
30/04/2002	09/05/2002	10.434,88	1.773,93
31/05/2002	09/06/2002	11.707,88	1.990,34
30/06/2002	09/07/2002	9.223,05	1.567,92
31/07/2002	09/08/2002	12.430,11	2.113,12
31/01/1999	09/02/1999	756,00	128,52
31/03/1999	09/04/1999	998,00	169,66
31/05/1999	09/06/1999	136,05	23,13
31/05/2000	09/06/2000	3.567,17	606,42
30/06/2000	09/07/2000	771,35	131,31
31/07/2000	09/08/2000	1.710,41	290,77
31/08/2000	09/09/2000	773,29	131,46
30/09/2000	09/10/2000	14.731,94	2.504,43
31/10/2000	09/11/2000	735,00	124,95
30/11/2000	09/12/2000	11.765,35	2.000,11
Total			25.473,47

A infração 02 tem similaridade com a anterior, pois foi apurado que a retenção do ICMS - ST teria sido efetuada a menos, em virtude de informação prestada pela distribuidora a refinaria através dos anexos exigidos nos convênios 105/92, 138/01 e 54/02, para repasse do ICMS ao Estado de destino, em virtude da não inclusão do ICMS próprio em sua base de cálculo, referente vendas de gasolina, diesel, óleo combustível e/ou GLP, para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Inicialmente não acato o argumento da defesa de que a empresa opera como TRR, por definição legal e autorização da Agencia Nacional de Petróleo, ANP, não lhe podendo ser atribuída a

condição de distribuidora, e por via de consequência, lhe ser imputada responsabilidades atribuídas às distribuidoras e refinarias, eis que o § 2º da cláusula décima primeira do Convênio 03/99, expressamente atribui lhe responsabilidade, ao dispor: “O disposto nesta cláusula e na cláusula nona não exclui a responsabilidade da distribuidora ou TRR pela omissão ou pela apresentação de informações falsas constantes do relatório e demonstrativo referidos nos incisos III e V, e no inciso II da cláusula nona, podendo as unidades da Federação, destinatárias, exigir diretamente das distribuidoras ou TRR o imposto devido nas operações realizadas por eles.” Deste modo, o sujeito passivo autuado possui legitimidade para ser responsabilizado pela infração em comento.

Contudo, no mérito, trago as mesmas razões já expostas, de dever ser aplicada a Cláusula quarta do Convênio ICMS 03/99, pois além de definir qual é a base de cálculo da operação, define, ainda, o que entende por valor da operação, ao especificar que como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário, ou seja, o preço que o consumidor final localizado no Estado da Bahia pagou pelo produto, portanto, preço constante do documento fiscal, uma vez que não consta nos autos que o valor fosse outro.

Ademais, a diligência solicitada não conseguiu comprovar que o preço de venda a consumidor final, para o Estado da Bahia tivesse sido diferenciado dos constantes dos documentos fiscais. Infração im procedente.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, devendo ser homologado os valores recolhidos.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206949.0007/04-8**, lavrado contra **RENAPE PETRÓLEO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$25.473,47**, sendo R\$6.110,76, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$19.362,71, acrescido de idêntica multa, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado os valores recolhidos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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, 08 de junho de 2006

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – RELATORA

MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA - JULGADOR