

**A. I. N°** - 206949.0012/05-0  
**AUTUADO** - SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A  
**AUTUANTES** - MARCO ANTONIO SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 15.09.2006

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0253-01/06

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. VENDAS DE COMBUSTÍVEIS A CONTRIBUINTES DESTES ESTADO. IMPOSTO RETIDO A MENOS. Infração parcialmente elidida pelo sujeito passivo. Rejeitados os pedidos de diligência e perícia. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 06/12/2005, exige imposto no valor de R\$ 57.719,28, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de março, maio a agosto e dezembro de 2002 e agosto e setembro de 2003. Consta estar tudo de acordo com o Demonstrativo do ICMS Informado a Menos pela Distribuidora à Refinaria, através dos Anexos V ou III para repasse ao Estado da Bahia, referente a vendas de gás GLP para comercialização e/ou consumo de contribuintes, anexo ao PAF e entregue no ato ao representante do contribuinte.

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário, através de advogado legalmente constituído, às fls. 493 a 511, fazendo breve relato da acusação e ressaltando que a autuação não deve prosperar, pelos motivos que expôs em seguida.

1) Dos relatórios entregues à Petrobrás - Argüiu que os autuantes deixaram de considerar diversos relatórios referentes às operações interestaduais com combustível derivado de petróleo, emitidos e entregues para que a refinaria de petróleo da Petrobrás efetivasse o repasse do ICMS devido ao Estado da Bahia. Argumentou que a autuação se fundamentou na suposição de que tais relatórios conteriam informações incorretas, o que teria resultado em repasse de imposto a menos, em referência às operações com GLP para este Estado.

Em relação aos meses de junho e agosto de 2002, afirmou que os autuantes listaram nos demonstrativos de débito, todas as notas fiscais de venda de GLP realizadas pelo impugnante para o Estado da Bahia, confrontando essa listagem com os valores discriminados nos anexos dos relatórios das operações interestaduais apresentados pelo próprio impugnante, para repasse do ICMS ao Estado da Bahia. Como resultado, os fiscais encontraram divergências que os levaram à conclusão de que seria devido o imposto nos valores de R\$ 33.679,02 (junho) e R\$ 4.109,49 (agosto), tendo em vista as diferenças apuradas em seus demonstrativos.

Asseverou, entretanto, que as premissas adotadas pela fiscalização estão equivocadas, pois ao apurarem o suposto débito, não consideraram todos os relatórios de operações interestaduais e anexos, acrescentando que quando há mudança no preço do GLP no decorrer de um mês, se faz necessário apresentar mais de um relatório correspondente àquele mês, sendo isso o que ocorreu naqueles dois meses, quando foram entregues dois relatórios de operações interestaduais, cada um referente a uma quinzena de cada mês.

Observou que no mês de junho de 2002 foi entregue o relatório referente ao período do dia 1º ao dia 15, no valor de R\$ 13.596,42, que foi devidamente considerado pela fiscalização, e outro referente ao período de 16 a 30 daquele mês, no valor de R\$ 22.647,24, que não foi considerado pelo fisco nos demonstrativos de apuração do débito, tudo conforme documentação anexada às fls. 528 a 541 dos autos.

Já em relação ao mês de agosto de 2002, também foram apresentados dois relatórios, sendo um correspondente ao período de 1º a 15 do mês, no valor de R\$ 3.337,04, que foi acatado pela fiscalização, além de outro relativo ao período de 16 a 31 de agosto, no valor de R\$ 4.272,19, não considerado pelos autuantes, o que resultou na apuração de débito do imposto, de acordo com documentação acostada às fls. 543 a 550 do PAF.

Resumiu, afirmando restar evidente que o suposto débito apurado nos meses de junho e agosto de 2002, deve-se ao fato de não terem sido considerados os relatórios referentes aos períodos de 16 a 30 de junho e de 16 a 31 de agosto desse exercício, não restando dúvidas quanto ao fato de terem sido informados nos Relatórios de Operações Interestaduais dos meses de junho e agosto de 2002 todas as notas fiscais de venda e/ou transferência de GLP a clientes/destinatários localizados no Estado da Bahia, para que fosse efetivado o correto repasse do imposto pela refinaria de petróleo à Bahia, não havendo, desse modo, diferença a ser imputada à impugnante.

Tratando do mês de julho de 2002, frisou que novamente o lançamento foi equivocado, por ter sido baseado em diferenças apuradas do cotejo entre os demonstrativos elaborados pela fiscalização com um relatório inicial que o impugnante houvera apresentado à refinaria, porém que fora posteriormente substituído por outro relatório retificador, onde constam as informações corretas referentes àquele mês. Explicou que tendo tomado conhecimento de que o primeiro relatório continha erros, que representavam um repasse a menos para o Estado da Bahia, emitiu o segundo relatório, retificando as informações. Acrescentou que esse relatório, no valor de R\$ 13.519,68 fora entregue à Petrobrás e à unidade da SEFAZ do Espírito Santo em 11/11/2002, em substituição ao primeiro relatório.

Argüiu que, deste modo, a apuração da diferença decorreu do fato da fiscalização não ter-se utilizado do relatório retificador, conforme documentos às fls. 552 a 556, ficando evidenciado que inexistia a diferença do tributo apontada, por estar baseada em relatório retificado.

2) Do equívoco da fiscalização referente ao mês de setembro de 2003 – Salientou que no confronto realizado pelos autuantes entre as notas fiscais emitidas e os dados constantes dos Relatórios de Operações Interestaduais, apuraram uma diferença para esse mês no valor de R\$ 127,47, entretanto lançaram um débito no Auto de Infração de R\$ 4.042,01, valor este que se refere ao total das diferenças apuradas no exercício de 2003, o que se constata numa simples observação do demonstrativo elaborado pela fiscalização, conforme documentos anexados às fls. 558 a 561. Pleiteou que seja alterado o valor lançado no Auto de Infração, para R\$ 127,47.

3) Das notas fiscais relativas a reposição de mercadorias avariadas – O autuado argumentou que por ser o GLP um produto volátil e explosivo, somente pode ser armazenado/transportado em tanques pressurizados ou engarrafado em botijões ou cilindros em perfeitas condições de uso, de modo a garantir a segurança dos usuários. Alegou que muitos vasilhames sofrem avaria no percurso entre o seu estabelecimento e os de seus clientes, caso em que os mesmos são devolvidos, para que as falhas sejam corrigidas, com reposição de outros vasilhames em perfeitas condições.

Explicou, então, que em decorrência das peculiaridades que envolvem a distribuição do produto por uma variedade muito grande de pontos de venda pelo País afora, em muitos casos os destinatários devolvem os vasilhames avariados, principalmente os do tipo P 13 (gás de cozinha), utilizando-se dos mesmos documentos fiscais de venda, cuja saída originária fora integralmente

tributada, sendo, então, emitidas notas fiscais de entrada para documentar o retorno dos vasilhames avariados, sem destaque do imposto. Após corrigidas as avarias, são emitidas notas fiscais de saída, com natureza da operação “outras saídas”, sem débito do ICMS, remetendo o produto ao destinatário originário.

Asseverou que de acordo com as cópias dos documentos acostados às fls. 563 a 621 (notas fiscais de entrada e de saída para reposição das mercadorias avariadas, e listagem dos referidos documentos), não se apropria do ICMS na entrada da mercadoria avariada, nem se debita do imposto na saída do produto para reposição, desde quando o ICMS correspondente fora destacado, retido e recolhido quando da primeira saída do GLP, na operação de venda. Manifestou o entendimento de que se trata de mera troca, cujas características de mercado exigem a adoção de práticas operacionais flexíveis, o que não significa que tenha sido provocado nenhum prejuízo ao erário público estadual, pois as referidas notas fiscais foram emitidas apenas para fins de controle da entrada e saída dos vasilhames de seu estabelecimento.

Aduziu que o procedimento adotado não causa prejuízo ao Estado da Bahia, já que se houvesse o creditamento na entrada da mercadoria avariada e o débito na saída para reposição, haveria nulidade na tributação, concluindo daí, que sobre tais operações é indevido o imposto ao estado de destino da mercadoria, eis que já totalmente pago na saída originária da mercadoria. Explicou que entendeu não ser necessário informar tais operações nos relatórios de operações interestaduais, por não se tratarem de vendas nem de transferências, insistindo ser descabida a exigência de pagamento de imposto baseada nas notas fiscais relativas a troca e reposição.

Para ilustrar seu entendimento, o autuado relacionou parte das notas fiscais referentes às entradas das mercadorias avariadas e das respectivas notas fiscais de saída para reposição, objetivando demonstrar o quanto alegado, enfatizando que tais documentos são apresentados por amostragem, em face da grande quantidade de documentos relativos ao período autuado, requerendo, por esse motivo, que lhe seja concedido prazo para juntada de todos os documentos fiscais, para comprovar suas argumentações, ou que o processo seja convertido em diligência, para que sejam apurados todos os fatos.

4) Do responsável pela retenção e recolhimento do ICMS exigido no lançamento - O sujeito passivo arguiu que apesar de ser contribuinte do ICMS, não se considera responsável pelo recolhimento do ICMS exigido no presente lançamento, por entender que de acordo com a legislação pertinente, as operações de venda de gás liquefeito de petróleo estão sujeitas ao regime de substituição tributária, que prevê ser a refinaria, neste caso a Petrobrás, a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS incidente em todas as operações de venda do produto.

Com base nos transcritos artigos 4º da Lei Complementar 87/96 e 128 do CTN, alegou que é contribuinte do imposto, porém como a legislação atribui a responsabilidade do pagamento do imposto a outra pessoa, o exclui dessa responsabilidade. Disse, ainda, que de acordo com a Emenda Constitucional 03/93, o contribuinte substituto é designado como responsável pelo tributo devido em todas as cadeias de venda do produto e que o Conv. ICMS 03/99, atendendo previsão contida no art. 9º da LC 87/96, estabeleceu a sistemática da substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, quando atribuiu aos remetentes a condição de contribuintes ou sujeitos passivos por substituição, a partir da operação que realizarem até a última. A legislação baiana atribui tal responsabilidade através do art. 8º, inciso IV, alínea “a”, da Lei 7.014/96.

Deste modo, a Petrobrás, que extrai o produto comercializado, deve assumir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS incidente em toda a cadeia de circulação do GLP, devendo responder pelo pagamento do débito fiscal em questão. Como a lei expressamente atribuiu a terceiro (a Petrobrás) tal responsabilidade, o impugnante não se considera como sujeito passivo da obrigação principal, tendo em vista o disposto nos transcritos artigos 121 do CTN e 150, § 7º da

Constituição Federal de 1988, conforme expresso no julgamento do Recurso Especial nº 601.741/CE, pelo Superior Tribunal de Justiça. Asseverou que, desta forma, não se pode cobrar o imposto do contribuinte substituído, no caso o impugnante, por falta de previsão legal.

Ressaltou que tanto é o substituto quem deve assumir a obrigação de pagar o tributo, que em caso de pagamento indevido somente ele tem competência para pedir a restituição do valor pago indevidamente, devendo, no caso, fazer o correspondente repasse ao contribuinte substituído. Acrescentou que, além disso, no presente caso, não ocorrera falta de recolhimento do imposto, porém tão somente desconsideração por parte dos autuantes, de documentos fiscais hábeis que comprovam que o imposto a ser repassado ao Estado da Bahia, estava devidamente informado nos relatórios entregues à refinaria de petróleo. Argüiu que tendo prestado as informações de forma correta, somente a Petrobrás, responsável pelo recolhimento do ICMS, poderia ser responsabilizada por eventual recolhimento a menos do imposto devido a este Estado.

Requeru, ao final, que sejam acolhidas as razões de mérito, para que seja cancelado o crédito tributário, com o arquivamento do Auto de Infração. Protestou por todos os meios de prova admitidos, principalmente pela realização de prova pericial e/ou de diligência fiscal, sobretudo no que diz respeito à documentação apresentada, que não foi considerada pela fiscalização quando da realização da ação fiscal.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 625 a 627, descrevendo, preliminarmente, como foi realizada a ação fiscal e indicando os pontos, sobre a matéria em lide, abordados pelo autuado, contestando-os na mesma ordem.

Acatarem os novos relatórios referentes ao exercício de 2002 apresentados pelo sujeito passivo, ajustando os valores correspondentes, o que resultou em alterações no mês de junho, quando o débito passou de R\$ 33.679,01 para R\$ 11.031,77 e nos meses de julho e agosto, caso em que os respectivos débitos de R\$ 3.448,09 e R\$ 4.160,49, foram excluídos da exigência fiscal.

Concordaram igualmente com os argumentos defensivos, referentes ao equívoco no valor correspondente ao mês de setembro de 2003, alterando o débito original desse mês de R\$ 4.042,01 para R\$ 127,47.

No que concerne ao pleito pela aceitação das notas fiscais emitidas para reposição de mercadorias avariadas, argüiram não terem sido apresentados documentos comprobatórios das alegadas avarias, a exemplo de laudos ou ocorrências técnicas emitidos pelos órgãos competentes.

Em conclusão, acatarem as argumentações constantes dos itens 1 e 2 da defesa e mantiveram o restante da autuação, apresentando novo demonstrativo de débito, que apresenta um valor remanescente de R\$ 23.548,92.

Tendo sido cientificado quanto ao teor da informação fiscal, o autuado apresentou manifestação às fls. 631 a 634, quando afirmou não restar dúvidas quanto ao acerto das modificações procedidas pelos autuantes ao acatarem as razões de defesa expostas nos itens 1 e 2 de sua impugnação.

Em referência ao ponto 3 da defesa, repetiu as alegações anteriormente apresentadas, asseverando que os clientes que devolvem os vasilhames avariados normalmente não são contribuintes do ICMS, justificando o motivo pelo qual os referidos vasilhames retornam ao seu estabelecimento acobertados pelas cópias de suas próprias notas fiscais de venda.

Comentando a recusa dos autuantes em aceitar a documentação em referência, sob a alegação de não ter sido apresentada a comprovação das avarias, frisou não haver na legislação qualquer exigência de laudos ou ocorrências técnicas para se comprovar as avarias sofridas pelas mercadorias comercializadas, o que torna tal exigência descabida. Enfatizou que a comprovação

de tais eventos é feita através da emissão de documentos fiscais de devolução, bastando, para tanto, que os mesmos sejam idôneos.

Argüiu que o procedimento adotado não gerou prejuízo ao erário, caso em que a manutenção da autuação representará locupletamento sem causa do Estado. Observou que a documentação pretendida pela fiscalização não foi apresentada porque não existe, por nunca ter necessitado de registrar através de laudos técnicos as avarias sofridas por suas mercadorias.

Reiterou o pedido apresentado em sua impugnação, para que o Auto de Infração seja julgado totalmente improcedente.

## VOTO

O Auto de Infração em lide decorreu da retenção a menos do ICMS, pelo sujeito passivo por substituição tributária, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, de gás liquefeito de petróleo, em virtude da informação prestada de forma equivocada pelo distribuidor à refinaria de petróleo.

Ressalto, inicialmente, não assistir razão ao autuado, quando alegou não ser o responsável pelo tributo objeto do presente lançamento, por entender que caberia exclusivamente à refinaria de petróleo o ônus pelo pagamento do crédito tributário. Saliento que o sujeito passivo recebeu as mercadorias com a retenção já realizada pela refinaria, porém com o imposto recolhido a menos, em virtude de ter prestado informação à refinaria em desacordo com a Cláusula Décima Nona do Convênio ICMS 03/99, que expressa de forma clara, a responsabilidade dos distribuidores de combustíveis pela omissão ou pela apresentação de informações falsas ou inexatas à mesma, podendo a unidade federada exigir destes o imposto devido.

O Convênio ICMS 105/92 tratava da atribuição aos remetentes de derivados de petróleo e dos demais combustíveis, situados em outras unidades da Federação, na condição de responsáveis para efeito de pagamento do tributo em lide. Já o Convênio ICMS 03/99 dispõe sobre o regime da substituição tributária nestas operações.

No mais, a autuação trata da exigência da diferença do ICMS que deixou de ser recolhido quando foram realizadas operações interestaduais que destinaram produtos derivados de petróleo (GLP) a contribuintes localizados no Estado da Bahia, tendo sido autuado o distribuidor remetente das mercadorias e que prestou informação à refinaria através dos anexos exigidos no Convênio ICMS 03/99, para repasse do ICMS ao Estado da Bahia. Para um melhor entendimento, transcrevo em seguida as cláusulas do Convênio ICMS 03/99, que trazem pertinência com o assunto aqui abordado.

*“Cláusula primeira - Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente”*

*Cláusula décima primeira - A refinaria de petróleo ou suas bases, deverá:*

*I - incluir no programa de computador aprovado pela COTEPE/ICMS os dados:*

*a) informados por contribuinte que tenha recebido a mercadoria diretamente do sujeito passivo por substituição;*

*Redação anterior dada a alínea "a", I, da cláusula décima primeira, pelo Conv. 05/02, efeitos de 01.01.02 a 31.08.02.*

a) recebidos da distribuidora, do importador e do formulador de combustíveis;

*Cláusula décima quinta - Com base nos dados informados pelos contribuintes e nas tabelas anexas a este convênio, o programa de computador, aprovado pela COTEPE/ICMS, calculará o imposto cobrado em favor da unidade federada de origem da mercadoria e o imposto a ser repassado em favor da unidade federada de destino decorrente das operações interestaduais com combustíveis derivados de petróleo, bem como a parcela do imposto incidente sobre o álcool etílico anidro combustível destinada à unidade federada remetente desse produto.*

*Cláusula décima nona - O disposto nas cláusulas nona a décima segunda não exclui a responsabilidade do TRR, da distribuidora de combustíveis ou do importador pela omissão ou pela apresentação de informações falsas ou inexatas, podendo as unidades federadas exigir diretamente do estabelecimento responsável pela omissão ou pelas informações falsas ou inexatas o imposto devido a partir da operação por eles realizada, até a última, e seus respectivos acréscimos". (grifo meu)*

O sujeito passivo suscitou, ainda, que parte dos valores apurados pela fiscalização se originara de saídas de mercadorias em reposição, sendo estas decorrentes de saídas anteriores nas quais ocorrera avaria nos vasilhames (botijões). Argüiu que tendo as saídas originais sido normalmente tributadas, não caberia nova tributação nas saídas subseqüentes, para reposição dos produtos e que, sendo os seus clientes em sua maioria não contribuintes do ICMS, as mercadorias avariadas retornavam ao seu estabelecimento acompanhados da própria nota fiscal de venda, quando eram emitidas notas fiscais de entrada, para fins de regularizar o seu estoque. Anexou relação dos referidos documentos, além de várias notas fiscais, para corroborar sua explanação.

Da análise da documentação acostada pelo autuado, vejo que seus argumentos não têm sustentação fática, pois, em primeiro lugar, todas as notas fiscais por ele acostadas, tanto de saída como de entrada, bem como de devolução e/ simples remessa, são todas referentes a um só cliente, L. P. Del Piero ME, que é contribuinte regularmente inscrito neste Estado; em segundo lugar, as notas fiscais tidas como de devolução de mercadorias avariadas, na realidade se referem à remessa de quantidades expressivas de botijões vazios, não se referindo a mercadoria avariada; por último, as notas fiscais de remessa de botijões, bem como as de entrada desses vasilhames não guardam nenhuma relação com as notas fiscais de saída do produto (GLP) objeto da autuação. Assim, não vejo nenhuma pertinência em suas alegações, motivo pelo qual indefiro o pedido de realização de perícia contábil ou de diligência com base no art. 147 do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes do Auto de Infração são suficientes para formar o meu convencimento.

Quanto à alegação de que não causou prejuízo ao Erário, ressalto que este também não é argumento pertinente. O contribuinte ao deixar de tributar as saídas referentes ao GLP, causou, sim, prejuízo ao Erário, uma vez que este procedimento resultou num repasse a menos de ICMS para o Estado da Bahia, método que contraria a norma tributária vigente.

Verifico que os argumentos apresentados pelo autuado nos tópicos 1 e 2 de sua defesa, que consistiram na alegação de que os autuantes não haviam observado alguns dos relatórios emitidos e encaminhados à refinaria, em relação aos meses de junho a agosto de 2002, além de equívoco no lançamento do débito referente ao mês de setembro de 2003, foram, acertadamente, acatados, o que se traduziu na alteração dos valores dos débitos correspondentes. Deste modo, fica mantido parcialmente o lançamento tributário, conforme tabela abaixo.

PERÍODO	Débito Julgado
Março/ 02	R\$ 922,15
Maio/02	R\$ 1.118,48
Junho/02	R\$ 11.031,77
Dezembro/02	R\$6.490,61
<b>Total 2002</b>	<b>R\$ 19.563,01</b>
Agosto/03	R\$ 3.858,44
Setembro/03	R\$ 127,47
<b>Total 2003</b>	<b>R\$ 3.985,91</b>
<b>Total Geral</b>	<b>R\$ 23.548,92</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **206949.0012/05-8**, lavrado contra **SUPERGASBRÁS DISTRIBUIDORA DE GÁS S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 23.548,92**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

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, 24 de julho de 2006.

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR