

**PROCESSO** - A. I. Nº 206844.0007/06-2  
**RECORRENTE** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0409-01/06  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 26/07/2007

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0239-11/07

**EMENTA: ICMS. 1.** IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. INSEGURANÇA NA DETERMINAÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. MODIFICADA A DECISÃO RECORRIDA. Infração nula. **2.** CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. PRESTAÇÃO DE SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. OPERAÇÃO COM SAÍDA IMUNE. RETENÇÃO DO ICMS PARA O ESTADO DE DESTINO. Cabe ao Estado de destino arcar com o valor do crédito do destinatário. Infração caracterizada. Mantida em parte a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão proferida pela 2ª JJF, através do Acórdão JJF nº 0409-01/06, que julgou Procedente o Auto de Infração acima epigrafado, lavrado para imputar ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

1. Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, nos meses de fevereiro a dezembro de 2001, janeiro a junho de 2002, sendo exigido ICMS no valor de R\$21.255,12, acrescido da multa de 50%. Consta se tratar de exigência relativa às Notas Fiscais de Entradas de mercadorias, emitidas para regularização do Estoque em decorrência da variação, sem o pagamento do imposto devido.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente à aquisição de mercadorias com saídas subsequentes beneficiadas com imunidade do imposto, nos meses de janeiro a dezembro de 2001, janeiro a junho, agosto a setembro de 2002, sendo exigido ICMS no valor de R\$139.430,55, acrescido da multa de 60%.

Em Primeira Instância, o relator de Primeira Instância inicialmente rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo por cerceamento do direito de defesa, ao argumento de que as infrações que lhe são imputadas estão devidamente identificadas nos demonstrativos elaborados pelos autuantes, não vislumbrando a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas nos incisos do artigo 18 do RPAF/99 para decretar a Nulidade do Auto de Infração.

Consignou, ainda, em preliminar, em relação à alegação defensiva de que a multa aplicada tem cunho confiscatório que, a teor do artigo 167, inciso I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de lei ou ato normativo emanado de autoridade superior.

No mérito, consignou o relator da JJF quanto à infração disposta no item 1 que se exige ICMS referente à entradas de mercadorias - sobras de combustíveis - conforme notas fiscais de entradas emitidas pelo contribuinte, sem pagamento do imposto, e que é matéria já abordada em julgados do CONSEF, envolvendo diferenças decorrentes de variação volumétrica de combustíveis. Cita legislação específica sobre a comercialização de combustíveis e a questão da variação de temperatura: Resolução nº 6, do CNP, a Portaria nº 27/1959, do MINC, Decreto nº 2.705/1998, Portaria do

MF nº 60/69 e Portaria Interministerial nº 725/92, Portaria nº 26 do DNC e Portaria nº 002 do INMETRO.

Aduz que alguns julgados sobre a questão foram no sentido de inocorrência de omissão de entradas quando a diferença se situa dentro dos limites decorrentes da variação de temperatura, nos casos de levantamento quantitativo, citando tais decisões e transcrevendo a constante do Acórdão 1ª JF nº 0286-01/06 que se reporta a Parecer proferido pela ASTEC sobre a matéria, por entendê-lo elucidativo - Parecer ASTEC nº 0031/2006.

Repetindo conclusões exaradas no referido Parecer, explicitou que as distribuidoras de combustíveis quando adquirem produtos sujeitos à expansão ou retração em razão de temperatura ambiente da refinaria de petróleo e das usinas de álcool faturam os produtos a uma temperatura de 20°C, independentemente da real temperatura a que fisicamente o produto esteja sendo expedido, e que estaria, assim, correta a informação prestada pelo autuado na sua peça defensiva, inclusive, quanto ao limitador de 0,6%.

No entanto, ressalva que não é o caso dos autos, pois a exigência fiscal está fundamentada nos documentos fiscais, precisamente nas notas fiscais de entradas emitidas pelo próprio contribuinte a título de variação, não havendo, assim, houve levantamento quantitativo de estoque, e, consequentemente, apuração de omissão de entradas, tratando-se de situação diversa das anteriormente decididas pelo CONSEF e que citou.

Consignou ao final, que “...apesar de o autuado esclarecer detalhadamente o processo de comercialização de combustíveis, desde a sua origem até o consumidor final, em nenhum momento abordou o objeto da presente autuação que diz respeito a sobras e não perdas, não tendo apresentado nenhum elemento de prova hábil, capaz de elidir a acusação fiscal, inclusive, o motivo pelo qual as notas fiscais de entradas objeto da autuação foram emitidas”, decidindo, assim, pela procedência da infração.

Quanto a imputação descrita no item 2, observou que o sujeito passivo afirmou que as Notas Fiscais de nºs 229, 232, 241, 249 e 257, objeto da autuação, não se referem a combustíveis ou lubrificantes, portanto, não estariam alcançadas pela imunidade tributária, sendo correto o destaque do ICMS, também observou que o mesmo insurgiu-se contra a não admissibilidade do crédito fiscal referente à prestação de serviço de transporte em razão de operação não sujeita à incidência do ICMS e sob regime de substituição tributária, ao argumento de que nas operações CIF o valor do frete compõe a base de cálculo da substituição tributária, não sendo possível a sua exclusão do valor da base de cálculo do ICMS.

No entanto, entendeu não cabíveis tais afirmações, sendo equivocado o procedimento adotado de creditamento do ICMS relativo às operações interestaduais de saídas de combustíveis e lubrificantes com cláusula CIF, pois nestas hipóteses a legislação é clara em determinar que nas prestações interestaduais de transportes vinculados às operações de vendas de combustíveis, o crédito será do estabelecimento adquirente e do Estado de destino. Transcreve partes de votos de reiteradas decisões da 2ª Instância deste Conselho de Fazenda neste sentido, inclusive da Câmara Superior, mediante Acórdão CS nº 0220-21/02, os quais integrou a seu voto:

Quanto às Notas Fiscais nºs 229, 232, 241, 249 e 257, aduziu que “ficou constatado que foram emitidas pelo autuado para efeito de creditamento do ICMS incidente sobre o frete, conforme consta no campo “Dados Adicionais” das referidas notas fiscais, contudo, na descrição dos produtos consta a expressão “materiais diversos”, impossibilitando a identificação do produto e, consequentemente, a confirmação das alegações defensivas quanto a este tópico.”, também julgando totalmente procedente esse item da autuação.

Irresignado com o julgamento de Primeira Instância, o sujeito passivo interpõe o presente Recurso Voluntário – fls. 803 a 819 – através de advogados regularmente constituídos, onde em preliminar reitera as alegações de nulidade apresentadas na Impugnação, a seguir resumidas:

- I. que cabe a autoridade administrativa apontar de forma clara e precisa a irregularidade que pretende imputar ao contribuinte, incumbindo-lhe o dever de provar a real ocorrência dos fatos tipificados como infrações à legislação tributária, em obediência ao princípio da legalidade, como determina o §4º do art. 28 do RPAF/99, que transcreve, ao exigir que o Auto de Infração deverá se fazer acompanhar das provas necessárias à demonstração do fato argüido;
- II. que não há fundamento, portanto, a seu ver, para que a JJF tenha afastado a nulidade ao argumento de que os documentos fiscais foram emitidos pelo próprio contribuinte, reiterando que a autuação não apontou direta e objetivamente as falhas supostamente cometidas, violando o seu direito de ampla defesa e do contraditório, requerendo, ao final, a declaração da nulidade da autuação, a teor do art. 18, IV, “a” do RPAF/BA.

No mérito, quanto à infração descrita no item 1, entende que o julgamento de Primeira Instância está equivocado ao entender que a situação fática da autuação é dissociada da questão da variação volumétrica que vem sendo muito discutida no CONSEF. Entende que afirmar que a autuação é fruto das notas fiscais de entrada emitidas pelo recorrente a título de variação volumétrica é ignorar o fato gerador do tributo, exigindo recolhimento sobre a não circulação da mercadoria.

Afirma por outro lado, que as notas fiscais de entrada foram emitidas para regularização do estoque, com o fito de demonstrar contabilmente as perdas e sobras do produto, e que tal fato não é fato gerador de tributo, pois a mera movimentação física da mercadoria não tem o condão de imputar o pagamento do ICMS.

Em relação à infração do item 2, assevera que o crédito do ICMS incidente sobre o serviço de frete são absolutamente legítimos, já que foram tomados não sobre o valor da operação, mas sobre o ICMS incidente sobre o serviço de frete do combustível, que é tributado normalmente.. Aduz que há diferença entre a operação de circulação da mercadoria e o serviço de frete, sendo a primeira imune e o segundo tributado, sem regra de vedação de crédito, sob pena de ofensa ao princípio da não-cumulatividade. Cita o art. 155, §2º, II, “b” da Constituição Federal, afirmando que a regra de anulação do crédito apenas recai sobre as operações anteriores isentas ou com não incidência, não estando no mesmo rol os serviços.

Diz que na operação CIF, cuja contratação do serviço de frete se dá pelo remetente, o valor do frete está embutido no preço descrito na nota fiscal, sem destaque do valor do frete e do ICMS incidente sobre este serviço, mas que não há dúvidas de que o seu valor compõe a base de cálculo da substituição tributária, não sendo possível a exclusão do valor da base de cálculo do ICMS.

Transcreve o art. 8º, II, “b” da Lei Complementar nº 87/96 e o art. 512-B, II, do RICMS/97, bem como transcreve ementa de Decisão proferida pelo STJ em sede de Recurso Especial, onde consta o entendimento de que não é possível a exclusão do valor do frete da base de cálculo do ICMS, exceto na hipótese em que o adquirente efetua o transporte da mercadoria.

Alega, ainda, que o ICMS incidente sobre o frete é recolhido, sendo que tal recolhimento pode ser comprovado pelos conhecimentos de transporte emitidos pelos transportadores e nos seus livros fiscais, e que uma vez comprovado este recolhimento o crédito é legítimo.

Por fim, aduz que manter a exigência da glosa é algo análogo ao confisco, o que é vedado pelo art. 150, IV da Carta Magna, pois o contribuinte seria onerado duas vezes em distintas circunstâncias, pugnando pela anulação do Auto de Infração ou pela declaração da sua total improcedência.

A PGE/PROFIS, em seu opinativo às fls. 822 a 826 - rejeita as nulidades suscitadas, por entender que não há qualquer irregularidade ou falta de clareza na indicação dos elementos que integram

as infrações imputadas, notadamente quanto a sua descrição nos autos, inexistindo, assim, qualquer ofensa ao princípio da legalidade invocado pelo recorrente, assim também ao exercício do contraditório ou da ampla defesa.

No mérito, no que tange à infração do item 1, consignou que o recorrente não logrou êxito em demonstrar a regularidade da entrada de mercadoria em seu estabelecimento a título de “sobras”, estando, pois, correta a autuação.

Pertinente à infração do item 2, inicialmente ensina que em verdade a imunidade a que alude o recorrente é em verdade hipótese de não incidência, no que concorda com voto neste sentido proferido pelo relator do RE nº 198088/SP, da lavra do Ministro Ilmar Galvão, o qual transcrever Assim, entende que tratando-se de simples hipótese de não-incidência no estado de origem dos produtos em questão, não há como ser afastada a incidência do imposto no estado destinatário, a este sendo integralmente devido o ICMS-ST sobre as operações interestaduais de combustíveis e lubrificantes, sendo devida a glosa dos créditos lançados na escrita do recorrente decorrente de frete interestadual, porquanto tais valores integram a base de cálculo própria do ICMS/ST devido ao Estado destinatário, cabendo a este suportar o crédito.

Aduz, ainda, que tal entendimento é aplicável tanto na hipótese de preço CIF quanto na de FOB, sendo este o entendimento já pacificado neste Conselho de Fazenda, e que a sistemática da substituição tributária para os produtos em referência está amparada nas disposições do Convênio ICMS 105/92

Ao final, consigna que subsistiria a ilegitimidade da autuação caso o recorrente demonstrasse ter recolhido, por flagrante erro e em duplicidade, o imposto referente ao serviço de transporte também ao estado de origem, no caso o Estado da Bahia.

## VOTO

Inicialmente devemos consignar que entendemos deva ser declarada a nulidade da infração descrita no item 1 da autuação, posto que da forma como exigida deixou de se observar a correta base de cálculo e imputações cabíveis na situação fática em tela.

Em se tratando de exigência de ICMS em decorrência de aquisição de produtos sujeitos à substituição tributária – já que as notas fiscais de entradas, emitidas pelo sujeito passivo, teve como objetivo dar entrada no seu estoque de produtos sujeitos a esta sistemática - óleo combustível - em decorrência de variação de temperatura – sobras – deve ser exigido o imposto por solidariedade e por substituição tributária.

E de fato, caberia na hipótese em tela a cobrança do ICMS devido pela entrada da mercadoria no estabelecimento autuado – no quantitativo constante das notas fiscais de entrada - por não ter ficado comprovado que o imposto normal e o antecipado das mercadorias objeto da autuação foi pago pelo remetente das mercadorias, o que caracteriza a responsabilidade do sujeito passivo pelo valor do imposto normal na condição de responsável solidário e, em se tratando de mercadorias sujeita à substituição tributária, não tendo sido comprovado o pagamento do imposto a este título, cabe também a cobrança desta parcela.

A exigência fiscal em tela, portanto, deve ser declarada nula, nos termos do art. 18, inciso IV, “a” do RICMS/BA, abaixo transcrito:

*Art. 18. São nulos:*

*IV - o lançamento de ofício:*

*a) que não contiver elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o infrator;*

Assim, deve ser renovada a ação fiscal para que seja exigido o imposto devido na forma acima colocada.

No que toca à infração descrita no item 2 – é glosado crédito fiscal utilizado indevidamente sobre o serviço de transporte interestadual de mercadorias sujeitas à imunidade, iniciado neste Estado sob a condição “FRETE PAGO NA ORIGEM”, e destinado a outras Unidades da Federação.

A matéria já foi objeto de apreciação por este Conselho de Fazenda reiteradas vezes, como frisou a PGE/PROFIS em seu opinativo e o Relator de Primeira Instância, inclusive tendo este último citado o Acórdão da Câmara Superior de nº 0220-21/02, cujas razões expostas no voto condutor integrou ao seu, e que foi proferido por esta relatora.

E de fato, tratando-se de produto imune na operação interestadual, mas com tributação integral nas operações internas, por força de norma com sede na Constituição Federal (princípio da tributação no destino), sua tributação é feita através de substituição tributária, nos moldes do Convênio ICMS 03/99, com normas repetidas nas legislações internas das unidades federadas, como a da Bahia, normas estas que devem ser aplicadas às operações realizadas pelo sujeito passivo, cuja desobediência gerou a presente autuação.

Por sua vez, a base de cálculo aplicável nas saídas interestaduais de combustíveis para o Estado de destino, ou nas operações internas, será a constante do art. 512-B do RICMS, abaixo transcrito, “*in verbis*”:

*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):*

*I - o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente;*

*II - na falta do preço a que se refere o inciso anterior, nas operações realizadas por produtor nacional de combustíveis, o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação das seguintes margens de valor agregado, ressalvado o disposto no § 1º:*

*III - na falta de preço a que se refere o inciso I, nas operações realizadas por distribuidora de combustíveis, exceto nas operações com álcool hidratado, o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado indicados no anexo I do Conv. ICMS nº 03/99, ressalvado o disposto no § 1º;*

Do exposto, fica claro que na formação da base de cálculo acerca das operações com combustíveis e lubrificantes já se encontra embutida a parcela correspondente ao frete, portanto está correta a utilização do crédito sobre a prestação de serviços de transporte vinculada a tais produtos. Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transporte vinculado às operações de venda de combustíveis para outros Estados – hipótese deste lançamento de ofício – e 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 recorrente 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 da-

quela que está sendo realizada, como as subseqüentes. Devida, assim, a glosa efetuada pelos autantes.

Ante o exposto, entendemos deva ser mantida a Decisão recorrida apenas quanto à infração descrita no item 2 da autuação, sendo declarada a nulidade da infração descrita no item 1, o que nos leva ao PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206844.0007/06-2, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$139.430,55**, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – RELATORA

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. PGE/PROFIS