

**PROCESSO** - A. I. Nº 206949.0002/10-0  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0066-04/12  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 19.12.2012

**3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0059-13/12**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO COM SAÍDA SUBSEQUENTE TRIBUTADA. Na formação da base de cálculo de ICMS relativo a operações com combustíveis e lubrificantes já se encontram embutidas as parcelas correspondentes aos fretes, portanto está correta a utilização do crédito sobre a prestação de serviço de transporte vinculada às aquisições interestaduais de tais produtos. Infração descaracterizada. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. Restou comprovado que foram computadas indevidamente no levantamento fiscal as quantidades de mercadorias relativas a simples faturamento. Refeitos, pelos autuantes, os demonstrativos originais, o que resultou na insubsistência das infrações 3, 4 e 5. Tendo sido apurado omissão de saídas de mercadorias [combustíveis] com imposto pago por antecipação, não é cabível a exigência de imposto relativo à constatação de omissão de saídas. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal e comprovado o cometimento de infração à obrigação acessória vinculada à imputação, é cabível a aplicação de penalidade pela não emissão de documento fiscal nas infrações 2, 6 e 8. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso de Ofício interposto em relação ao julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 206949.0002/10-0, lavrado em 21/07/2011 para exigir ICMS no valor histórico total de R\$1.928.840,06, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de sete infrações, das quais as imputações 1, 2, 3, 4, 5, 6 e 8 são o objeto do Recurso:

INFRAÇÃO 1. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas. Consta, na descrição dos fatos, que o estabelecimento opera com mercadorias cujo imposto é antecipado em razão do regime de substituição tributária, e creditou-se do imposto relativo à aquisição de serviço de transporte de estabelecimento comercial - R\$71.192,82.

INFRAÇÃO 2. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (GASOLINA C – 2007) - R\$847.153,81.

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (ÁLCOOL – 2007) - R\$146.765,88.

INFRAÇÃO 4. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (GASOLINA C – JAN/ABR/08) - R\$175.889,42.

INFRAÇÃO 5. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (ÁLCOOL JAN/ABR/08) - R\$40.274,97.

INFRAÇÃO 6. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (GASOLINA C – MAI/DEZ/2008) - R\$139.588,78.

INFRAÇÃO 8. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (DIESEL – MAI/DEZ/2008) - R\$502.096,19.

O autuado impugnou o lançamento de ofício às fls. 926/969.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 1087/1103 acatando parcialmente as alegações defensivas e reduzindo o débito lançado na Infração 2 de R\$847.153,31 para R\$209.643,46; reconhecendo inexistência de valor a exigir nas infrações 3, 4 e 5; mantendo integralmente os valores de débitos das infrações 1, 6, 7 e 8.

O julgamento unânime em Primeira Instância manteve parcialmente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0066-04/12, às fls. 1107 a 1117 (volume IV). Em seu voto, quanto ao mérito assim se expressa o digno Relator:

*VOTO*

(...)

*No mérito o Auto de Infração exige ICMS relativo à utilização indevida de crédito fiscal e omissão de saídas de mercadorias tributadas apurado em levantamento quantitativo de estoques.*

*Quanto à infração 1, na defesa apresentada o autuado alegou que os créditos fiscais de ICMS considerados como indevidos se referem a operações de prestação de serviços de transportes contratadas em operação interestadual que destina combustível ao Estado da Bahia, o que foi confirmado pelos autuantes na informação fiscal.*

*Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que conforme demonstrativo à fl. 19 foram relacionados os valores de créditos fiscais escriturados no livro RE com o CFOP 2.353. Logo, em se tratando de operações interestaduais com combustíveis, não há incidência do ICMS conforme disposto no art. 155, § 2º, X, “b”, da CF/88. Porém a contratação do serviço de transporte vinculado às aquisições desses produtos pelas distribuidoras com cláusula FOB, na situação presente, não está amparada pela imunidade.*

*Entretanto, por força da Cláusula Primeira do Convênio ICMS 03/99 é atribuído ao remetente de combustíveis situado em outras unidades da Federação a condição de sujeito passivo por substituição, “relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem*

realizando, até a última, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário”.

Pelo exposto, infere-se que a operação interestadual com combustível é imune à tributação do ICMS e tributada à operação com o frete a ela vinculado. Como o imposto retido relativo ao combustível, por força do Convênio ICMS 03/99 é remetido para o Estado destinatário (no caso presente o Estado da Bahia) encerrando as fases subsequentes de tributação, a operação interna subsequente é tributada, pois o imposto foi pago por antecipação. Já com relação ao frete, na formação da base de cálculo da operação com os combustíveis já se encontram embutidas as parcelas correspondentes aos fretes pagos pelo destinatário, cujo valor do imposto que foi destinado ao Estado de destino. Conseqüentemente, sendo a operação interna subsequente tributada (com o combustível) o crédito fiscal relativo ao frete contratado relativo à operação de aquisição deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria. Logo, correta a utilização do crédito fiscal relativo ao frete sobre a prestação de serviço de transporte vinculada a tal produto.

Ressalto que o CONSEF através de reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF n.ºs 0439-11/02, 0218-11/02, 008-12/03, e CS nº 0220-21/02 (Câmara Superior) pacificou o entendimento de que nas “operações internas com combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo, 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, enquanto nas operações interestaduais, tanto a preço CIF como a preço FOB, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte será lançado pelo estabelecimento adquirente das mercadorias e não pelo remetente, cabendo ao Estado de destino arcar com o ônus do mesmo.”

Quanto à Decisão contida no Acórdão JJF 0357-02/10 colacionada na informação fiscal, constato que a mesma não trata de operações interestaduais com combustíveis, além de se reportar a “prestações de transportes intermunicipais no período de 2004” cujo pagamento do ICMS foi dispensado a partir de 01/01/03 (art. 1º, § 7º do RICMS/BA). Assim sendo, não há pertinência entre os fatos abordados naquela Decisão em relação às peculiaridades das operações com combustíveis e crédito fiscal do frete abordado neste lançamento.

Pelo exposto, deve ser afastada integralmente a exigência da infração 1. Infração improcedente.

No mérito, com relação às infrações 2 a 8, o autuado na sua defesa apresentou diversas alegações:

- a) Que adquire os combustíveis à temperatura de 20º C e comercializa a temperatura ambiente, o que provoca alterações volumétricas, resultando nas diferenças apuradas pela fiscalização;
- b) Apontou demonstrativos indicando divergências nos estoques das infrações 2, 3, 4 e 5 e ter considerado indevidamente as operações de entradas relativas à faturamento antecipado;
- c) Com relação às infrações 2, 4, 6 e 8 não foi considerado que os produtos Gasolina, Álcool Anidro e Diesel tiveram o imposto pago por antecipação e não cabe a exigência na saída.
- d) Argumentou que com relação às infrações 6, 7 e 8 todo o seu estoque foi transferido para a ALVO DISTRIBUIDORA em 01/05/08 e não há como imputar infração à CBPI.

Com relação à primeira alegação, verifico que conforme esclarecido na informação fiscal, nos demonstrativos às fls. 52/53 foram consideradas as variações volumétricas de 0,6% previstas na Res. CNP 07/69 e não procede a alegação defensiva.

Com relação ao segundo argumento, na informação fiscal, os autuantes contestaram que os estoques foram indicados corretamente em conformidade com o escriturado no livro RI. Reconheceram que computaram indevidamente as quantidades relativas a compra para entrega futura e da simples remessa, refazendo os demonstrativos originais e acatando os demonstrativos juntados com a defesa.

Conseqüentemente, nos demonstrativos refeitos pela fiscalização, foram excluídas as quantidades de 598.178 lt de Álcool Hidratado relativos às NFs 18.078, 18405, 1370, 1371, 12020, 13577, 19614, 13802, 19785 e 14064 referentes a faturamento antecipado, o que eliminou a exigência fiscal da infração 3 (Álcool Hidratado - 2007), conforme demonstrativo à fl. 1097.

Da mesma forma, com a exclusão de 165.105 lt de Álcool Hidratado relativo às NFs 49049 e 00140 referentes a faturamento antecipado, elimina a exigência fiscal da infração 5 (Álcool Hidratado - 2008), conforme demonstrativos às fls. 959 e 148 e informação fiscal à fl. 1098.

O mesmo procedimento ocorreu com a infração 4 e 7, demonstrativos às fls. 956/957.

Pelo exposto, restou comprovada a improcedência das infrações 3, 4 e 5, devendo ser afastado integralmente os valores exigidos correspondentes. Infrações descharacterizadas.

Com relação à infração 2, 6 e 8, na informação fiscal os autuantes acataram a alegação relativa a computação indevida da entrada de 1.070.000 lts de Álcool Anidro na infração 2, fizeram sua exclusão no demonstrativo original o que resultou na redução da omissão de saída de Gasolina C de 1.413.336 lts para 479.424 lts e ICMS a recolher de R\$847.153,31 para R\$209.643,46, discriminado em novo demonstrativo (fl. 1096). Conforme ressaltado pelo autuado, o Álcool Anidro é adicionado à Gasolina A para produção da Gasolina C, e é diferido para as Distribuidoras de Petróleo, sendo que as refinarias fazem a retenção do ICMS correspondente.

Da mesma forma não acataram as outras argumentações que o imposto foi pago por antecipação e que os estoques finais foram transferidos para a empresa incorporadora (BR).

Pela análise dos elementos contidos no processo, verifico que as infrações 2, 6 e 8 acusam exigência de ICMS em decorrência de apuração de omissão de saída de mercadorias tributadas apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques de Gasolina C (infração 2 e 6) e Diesel e Bio Diesel (infração 8).

Os autuantes contestaram a alegação defensiva de que as omissões apuradas decorrem das variações volumétricas, o que foi considerado no levantamento fiscal, mas não contestaram a alegação defensiva de que as mercadorias Gasolina C e Diesel tiveram o ICMS pago por substituição e que não cabe exigência do imposto nas operações de saída.

Verifico que conforme disposto no art. 512-A do RICMS/BA:

São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição os contribuintes indicados (Convênio ICMS 03/99 e 08/07):

I – nas operações internas:

- 1 – gasolina automotiva, de aviação ou qualquer outra;
- 3 – óleo diesel.

Por sua vez, a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 03/99 prevê que os remetentes são responsáveis pela retenção e recolhimento do ICMS, na condição de sujeitos passivos por substituição, nas operações de remessa de combustíveis destinados a contribuintes localizados em outras unidades da Federação.

Pelo exposto, quer a distribuidora tenha adquirido os combustíveis em refinaria localizada no Estado da Bahia ou tenha recebido o produto de empresa localizada em outra unidade da Federação, o imposto foi pago na operação de aquisição, mediante retenção por parte do vendedor. Tendo sido apurado omissão de saída de combustíveis (Gasolina C e Diesel) nas infrações 2, 6 e 8, não é cabível a exigência ICMS nas operações de saída interna, visto que já tinha encerrado a fase de tributação destas mercadorias na cadeia de comercialização.

Convém ressaltar que se tivesse ocorrido saídas subsequentes em operações interestaduais, as mesmas estariam contempladas com imunidade e o imposto devido por substituição seria de direito do estado de destino (Convênio ICMS 03/99).

Neste caso, restando comprovada a insubsistência das infrações 2, 6 e 8 quanto à obrigação principal, ficou, entretanto comprovado o cometimento de infração à obrigação acessória vinculada à imputação, restou caracterizada a não emissão de notas fiscais relativas às operações de saídas de mercadorias não sujeitas a tributação, motivo pelo qual converto em multa por descumprimento de obrigação acessória prevista no art. 5º, III da Port. 445/98 no valor de R\$50,00, prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96.

(...)

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

A JJF recorreu de ofício da Decisão nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99.

## VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange a sete das oito infrações originalmente imputadas.

Não merece reparo a Decisão recorrida.

Quanto à Infração 1, esta trata de utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual não vinculado a operação com mercadorias (aquisições interestaduais de combustível) com saídas subsequentes tributadas.

Existem decisões deste Conselho a respeito do tema, algumas já citadas no voto do Acórdão de primeiro grau, que integra o Relatório que antecede este voto.

Assinalo que, tal como já exposto na Decisão *a quo*, determina o artigo 155, § 2º, X, “b”, da Constituição da República:

*Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:*

*§ 2.º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:*

*X - não incidirá:*

*b) sobre operações que destinem a outros Estados petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e energia elétrica;*

Assim, as operações interestaduais de aquisição de combustíveis estão amparadas pela imunidade.

Contudo, esta imunidade não se amplia para as operações internas subsequentes com os combustíveis, e nem para os serviços de transportes interestaduais e internos concernentes aos combustíveis.

Determina a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 03/99, do qual a Bahia é signatária, e que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo:

*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 destinatário*

Portanto, os serviços de transporte interestadual com combustíveis são tributáveis, bem como também estão submetidas à incidência do imposto as operações internas respectivas. Por conseguinte, como bem posto na Decisão da digna JJF, na base de cálculo da operação interestadual com os combustíveis estão embutidas as parcelas correspondentes aos fretes pagos pelo destinatário (na Bahia), e o valor do imposto foi destinado a este Estado de destino, pelo que o crédito fiscal relativo ao frete contratado quando da operação de aquisição interestadual pode ser apropriado pelo destinatário da mercadoria.

Voto pela manutenção da Decisão recorrida ao julgar improcedente a imputação 1.

Em relação às imputações 3, 4 e 5, os autuantes, na informação fiscal, reconheceram a improcedência destas imputações. Acompanho o voto de primeiro grau no sentido da improcedência das acusações destes itens da autuação, tal como verificado pelo Fisco.

Os itens 2, 6 e 8 do Auto de Infração imputam ao contribuinte a falta de recolhimento de ICMS em decorrência de apuração de omissão de saída de mercadorias tributadas apuradas por meio de auditoria de levantamento quantitativo de estoques de Gasolina C (imputações 2 e 6) e Diesel e Bio Diesel (imputação 08).

Os autuantes acataram parcialmente as alegações defensivas referentes à infração 2 do presente Auto de Infração, reduzindo o ICMS originalmente lançado de R\$847.153,31 para R\$209.643,46.

Contudo, na Decisão *a quo*, o digno Relator de primeiro grau, observando que a Cláusula Primeira do Convênio ICMS 03/99 prevê que os remetentes são responsáveis pela retenção e recolhimento de ICMS relativo a operações com combustíveis destinados a contribuintes localizados em outras Unidades da Federação, na condição de sujeitos passivos por substituição, e ainda considerando que mesmo que a distribuidora, no caso em foco o autuado, houvesse adquirido os combustíveis em refinaria localizada na Bahia, ou houvesse recebido o produto de empresa localizada em outra Unidade da Federação, o imposto já fora retido e pago pelo remetente.

Assim, em se tratando de operação com fase de tributação encerrada, e tendo sido apurada a omissão de saída de combustíveis (Gasolina C e Diesel) nas infrações 2, 6 e 8, não era exigível ICMS nas operações de saída interna, pelo que cabível apenas penalidade pela falta emissão de documento fiscal naquelas operações de saídas. Foi então aplicada, pela JJF, a multa de R\$50,00 prevista no artigo 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Voto pela manutenção da Decisão de primeiro grau também quanto às imputações 2, 6 e 8.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração no valor histórico total de R\$5.928,19.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206949.0002/10-0, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$5.878,19**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, XXII, da citada Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de novembro de 2012.

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS