

**PROCESSO** - A. I. N° 206949.0001/10-4  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4ª JJF nº 0213-04/12  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 15.04.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0140-13/13

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL NÃO VINCULADO A OPERAÇÕES SUBSEQUENTES COM MERCADORIA TRIBUTADA. Na base de cálculo das operações com combustíveis já se encontram embutidas as parcelas correspondentes aos fretes. É legítima a utilização do crédito da prestação de serviço de transporte vinculada às aquisições interestaduais de tais produtos. Item insubsistente. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. COMBUSTÍVEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a)** GASOLINA C. A omissão de saídas da “Gasolina C” não enseja a cobrança do ICMS, visto que tal produto decorre da mistura da Gasolina “A” com Álcool Anidro, cuja tributação ocorreu em etapa anterior, pela Refinaria, na qualidade de substituto tributário. Aplicada, de ofício, multa por descumprimento de obrigação acessória, por não emitir nota fiscal quando das operações de saída. Itens 2 e 4 subsistentes em parte. Modificada a Decisão; **b)** ÁLCOOL HIDRATADO. Exigência parcialmente subsistente, após revisão fiscal. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício, previsto no art. 169, I, “a”, item 1, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pela 4ª JJF, através do Acórdão nº 0213-04/12, por ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito originalmente lhe imputado, relativo à constatação de cinco irregularidades, ao julgar o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 70.289,58, sendo objeto deste Recurso de Ofício as infrações 1, 2, 3, e 4, a saber:

**INFRAÇÃO 1.** Utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$ 61.167,27, inerente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, nos meses de janeiro/2007 a março/2008. O autuado opera com mercadorias cujo imposto é antecipado através do regime de substituição tributária e, em relação ao aproveitamento dos respectivos créditos fiscais demonstrados, existe vedação prevista no art. 356 do RICMS/BA;

**INFRAÇÃO 2.** Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 3.033.294,74, 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, referente à gasolina C, inerente às datas de ocorrências de 31/12/2007 e 30/04/2008;

INFRAÇÃO 3. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 268.219,71, 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, referente a álcool hidratado, nas datas de ocorrências de 31/12/2007 e 30/04/2008;

INFRAÇÃO 4. Falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$ 80.776,06, 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, referente à gasolina C, inerente ao período de 01/05/2008 a 31/12/2008.

A Decisão de primeiro grau considerou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$ 70.289,58, diante das seguintes considerações:

Inicialmente destaca que o Auto de Infração foi lavrado com obediência aos ditames do art. 39 do RPAF, apto a surtir seus efeitos jurídicos e legais. Nega o pedido de diligência, pois considera que todos os elementos necessários à apreciação da presente lide encontram-se nos autos, cujos levantamentos fiscais foram entregues ao contribuinte, o qual demonstrou plena compreensão da autuação, inexistindo cerceamento ao direito de defesa ou prejuízo ao princípio do contraditório.

Ressalta, também, que a Petrobrás Distribuidora, sucessora por incorporação da empresa ALVO DISTRIBUIDORA DE COMBUSTÍVEIS, por sua vez sucessora por incorporação parcial de COMPANHIA DE PETRÓLEO IPIRANGA, promoveu e assumiu a defesa da empresa autuado, em conformidade com a sua posição de sucessora, nos termos do art. 133, I do CTN, portanto figura no pólo passivo da autuação, submetendo-se às disposições sobre incorporação, isto é, a sociedade que absorver parcela do patrimônio da pessoa jurídica cindida suceder-lhe-á em todos os direitos e obrigações (Lei das S/A, art. 229 § 1º e 3º).

No mérito, quanto à infração 1, aduz a JJF que os créditos fiscais de ICMS, objeto da autuação, se referem às operações de prestação de serviços de transportes contratadas em operações interestaduais que destinam combustível ao Estado da Bahia, conforme escriturados no livro RAICMS, com o CFOP 2.353, fls. 27 a 58 do PAF.

Diz que, em decorrência 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”. Assim, desse modo, 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, logo a operação interna subsequente é tributada, sendo que o imposto foi pago por antecipação.

Registra o órgão julgador que, no que concerne ao frete, já se encontra na formação da base de cálculo da operação com os combustíveis, cujo valor do imposto foi recolhido em favor ao Estado de destino. Conseqüentemente, sendo a operação com combustível interna subsequente tributada, o crédito fiscal relativo ao frete contratado referente à operação de aquisição deve ser apropriado pelo destinatário da mercadoria. Portanto, o autuado efetivamente faz jus à utilização do crédito fiscal, relativo ao frete sobre a prestação de serviço de transporte vinculada a tal produto. Cita jurisprudência do CONSEF, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0439-11/02, 0218-11/02, 008-12/03, e CS nº 0220-21/02 pacificando 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.*" Por todo o exposto, julga a infração improcedente.

Em seguida, a JJF assinala que as infrações 2 a 5 foram detectadas por meio de Auditoria de Levantamento de Estoques, nas quais o autuante detectou a ocorrência de saídas de mercadorias sem a emissão do competente documento fiscal, consequentemente, omissão de saídas de mercadorias, dado que o ICMS não teria sido oferecido à tributação.

Assim, na infração 2, apurou-se a contagem em exercício fechado de 2007, e do período de 01 de janeiro a 30/04/2008, de Gasolina C. Na infração 4, a ocorrência é de 31/12/2008, dessa mesma mercadoria, e nesses casos, a responsabilidade pelo pagamento e recolhimento do ICMS na qualidade de substituto tributário é da refinaria, nos termos do Convênio ICMS 110/07 e do art. 512-A do RICMS/97. Portanto, no caso de aquisição do produto cujo ICMS já foi retido na Petrobrás, o fato de o autuado ter comercializado essas mercadorias sem a emissão de documentos fiscais não implica em cobrança do imposto, posto que já pago anteriormente.

Logo, em decorrência de que a distribuidora adquiriu os combustíveis da refinaria, o imposto foi pago na operação de aquisição, mediante retenção por parte do vendedor, não cabendo a exigência do ICMS nas operações de saídas internas, visto que a fase de tributação já se encontrava encerrada.

Não obstante esse fato, a JJF ainda constatou que há incongruência no demonstrativo de estoques, elaborado pelos autuantes, e a tipificação das infrações, posto que os primeiros apontam a ocorrência de omissão de entradas, de gasolina, conforme fl. 61 no exercício de 2007, bem como no exercício de 2008, como demonstra a Auditoria de Estoques, fl. 170, mas está sendo exigido o ICMS com base nas operações de saídas, conforme descrito no corpo do Auto de Infração.

Assim, diante desses equívocos, a JJF declara nulo o lançamento, por vícios insanáveis, referentes às infrações 2 e 4, consoante o art. 18 do RPAF/99, haja vista que o § 1º do art. 18 do RPAF somente admite o saneamento de "eventuais" incorreções ou omissões ou a inobservância de exigências meramente formais, o que, segundo a Decisão recorrida, não é o caso. Representa à autoridade fazendária, nos termos do art. 21 RPAF, para renovação do procedimento fiscal, a salvo dos equívocos mencionados.

Na infração 3, aduz a JJF que a omissão de saídas se refere a Álcool Etílico Hidratado Carburante (AEHC), no exercício de 2007 e na ocorrência de 30/04/2008. Nesse caso, o distribuidor de combustíveis é o responsável pelo lançamento e o recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Salienta que o demonstrativo de Auditoria de Estoques, às fls. 60 e 61, apresenta a omissão de saídas de 598.462 litros, quantidade originariamente exigida pelos autuante. Porém, na revisão fiscal, os mesmos concordaram que na ocorrência de 31/12/2007 não há mais valor a ser exigido, com a entrada de 4.451.402 lt de álcool hidratado, com variação volumétrica discriminada em novo demonstrativo de fl. 575 do PAF.

Quanto ao período de 30/04/2008, os autuantes refizeram o levantamento, e na informação fiscal indicam que o valor de ICMS exigido passa a ser de R\$ 34.716,92, conforme demonstrativo de fl. 576, no que acompanha a JJF. Ressalta que os autuantes consideraram os percentuais de variação admissíveis para a atividade de distribuição de combustíveis, da ordem de 0,6%, previstas na Resolução CNP 07/69. Assim, julgou a infração 3 procedente em parte, no valor de R\$ 34.716,92, com ocorrência de 30/04/2008.

A infração 5, referente a AEHC (Álcool hidratado), no período de 01/05/2008 a 31/12/2008, foi mantida, posto que não restou comprovado que o estoque final incorporado, objeto da infração, foi tributado, nem houve a emissão do competente documento fiscal, como previsto no art. 201, VII do RICMS/BA. Contudo, de ofício, corrige a data de ocorrência e de vencimento da infração, para o dia 30/04/2008, que corresponde ao estoque final escriturado no livro próprio.

Por fim, a JJF recorre de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

## VOTO

Examinando as peças que integram os autos depreendo que a Decisão recorrida está perfeita quanto ao seu resultado, não merecendo qualquer modificação, no tocante às infrações 1, 2, 3 e 4, as quais foram objeto do Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF, inerente ao Acórdão de nº 0213-04/12, uma vez que:

Na infração 1, o entendimento de reiteradas decisões do CONSEF é de que, nas operações interestaduais de aquisição de combustíveis pelo Distribuidor, o crédito fiscal relativo à prestação de serviço de transporte, tanto a preço CIF como a preço FOB, será lançado pelo estabelecimento adquirente das mercadorias e não pelo remetente, cabendo ao Estado de destino arcar com o ônus do mesmo, visto que na formação da base de cálculo das operações com combustíveis já se encontram embutidas as parcelas correspondentes aos fretes. Item insubsistente.

No tocante às infrações 2 e 4, verifica-se que a exigência do ICMS decorre da acusação de operações de saídas de “Gasolina C” efetuadas sem emissão de documentos fiscais, conforme foi apurado através de auditoria de estoque, às fls. 59, 168 e 208 dos autos. Há de se salientar que a “Gasolina C” é resultado da mistura da “Gasolina A” com o “Álcool Anidro”, sendo a Refinaria a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS relativo à “Gasolina A” e ao “Álcool Anidro”, na qualidade de substituto tributário, consoante regras contidas, à época, no Convênio ICMS 03/99 e arts. 511 e 512-A do RICMS/97.

Por sua vez, não tem pertinência o entendimento esposado na Decisão recorrida de que “... há incongruência no demonstrativo de estoques, elaborado pelos autuantes, e a tipificação das infrações, posto que os primeiros apontam a ocorrência de omissão de entradas de gasolina, conforme fl. 61 no exercício de 2007, bem como no exercício de 2008, como demonstra a Auditoria de Estoques, fl. 170, mas está sendo exigido o ICMS com base nas operações de saídas, conforme descrito no corpo do Auto de Infração.”, do que recomenda a renovação do procedimento fiscal. E não tem pertinência, pois, conforme já visto, a partir da mistura da “Gasolina A” com o “Álcool Anidro” se apura a “Gasolina C”, sendo considerada para efeito de apuração do estoque da Gasolina C, a soma das quantidades disponíveis daqueles produtos (Gasolina A e Álcool Anidro), de forma a se determinar o quanto produzido de Gasolina C, para, em seguida, deduzir das saídas ocorridas com notas fiscais de Gasolina C (fl. 61), a fim de se apurar a existência de diferença de estoque. Logo, não houve omissão de entradas de Gasolina C, como se concluiu na Decisão recorrida, pois a Gasolina C não foi adquirida, mas, sim, seus componentes, para, a partir daí se comparar com as suas saídas.

Assim, diante de tais considerações, a constatação de omissão de saídas de “Gasolina C” não enseja a cobrança do ICMS, haja vista que tal produto decorre da mistura de produtos cuja tributação ocorreu em etapas anteriores, sendo cabível a aplicação da multa de R\$ 50,00, por descumprimento de obrigação acessória de não emitir nota fiscal, conforme art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Itens subsistentes em parte, no valor de R\$ 50,00, por cada infração. Recurso parcialmente provido.

Quanto à infração 3, na qual se exige o ICMS no montante de R\$ 268.219,71, em razão da omissão de saídas de Álcool Etílico Hidratado Carburante (AEHC), em relação aos períodos de 01/01/2007 a 31/12/2007 e 01/01/2008 a 30/04/2008, conforme demonstrado às fls. 60/61 e 169/170 dos autos, restou comprovado, quando da informação fiscal realizada pelos próprios autuantes, às fls. 563 a 581, em razão da consideração indevida de entradas a título de “Faturamento Antecipado”, ser insubsistente a exigência do ICMS de R\$ 161.402,98, relativa ao exercício de 2007, e parcialmente subsistente a exigência do ICMS relativa ao período de 01/01/2008 a 30/04/2008, reduzida de R\$ 106.816,73 para o valor de R\$ 34.716,92, pois, nesse caso, o distribuidor de combustíveis é o responsável pelo lançamento e o recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes, na qualidade de sujeito passivo por substituição.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, em relação às infrações 2 e 4, no sentido de aplicar a multa de R\$ 50,00 para cada exação, em razão do descumprimento da obrigação acessória de não emitir nota fiscal nas saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206949.0001/10-4**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$70.289,58**, 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 total de **R\$ 100,00**, prevista no inciso XXII, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios conforme estabelece a Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de abril de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS