

PROCESSO - A. I. N° 206983.0000/12-5  
RECORRENTE - DAX OIL REFINO S/A.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0234-03/13  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 09/09/2015

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0209-11/15

**EMENTA:** ICMS. DIFERIMENTO. ÓLEO BRUTO DE PETRÓLEO. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO PELO RESPONSÁVEL. A remessa do produto importado para industrialização em estabelecimento de terceiros submete-se a operação de diferimento com encerramento previsto para o momento que ocorrer a saída dos produtos resultantes da industrialização, como previsto em Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA, com efeitos a partir de 01/08/12, com respaldo em benefícios fiscais estabelecidos no Decreto nº 6.734/97 e art. 1º e, acrescentado pelo Decreto nº 14.249/12 com vigência a partir de 01/08/12. Não caracterizado o termo final do diferimento previsto na Res. 43/2011 do Desenvolve, tendo em vista que o Termo de Acordo prevê diferimento para industrialização em estabelecimentos de terceiros, cujo imposto devido nas saídas interestaduais de mercadorias industrializadas em estabelecimento de terceiros, por sua conta e ordem, é contemplada com crédito presumido e vedada a cumulação com outro benefício. Rejeitadas às preliminares de nulidade. Reformada a Decisão recorrida. Auto de Infração **Improcedente**. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, interposto pelo contribuinte em conformidade com o art. 169, I, “b”, do RPAF/99, em razão da Decisão proferida, através do Acórdão nº 0234-03/13, que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 25/06/13, exigindo ICMS no valor de R\$11.281.498,65, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do ICMS diferido, nos meses de outubro e novembro de 2012.

Consta, na descrição dos fatos, que o estabelecimento autuado é incentivado pelo Programa Desenvolve, adquire do exterior óleo bruto de petróleo e remete o produto para outra unidade federada, o que impossibilitou a efetivação do evento futuro previsto como termo final do diferimento, ou seja, a saída dos produtos resultantes de sua industrialização no estabelecimento.

Na Decisão proferida pela 3ª JJF, inicialmente rejeitou a nulidade suscitada sob o argumento de falta de precisão na descrição dos fatos constante e inadequação do enquadramento legal do Auto de Infração, por entender que a descrição da infração possibilita entender a acusação e que o art. 7º e parágrafos; art. 23, § 1º e art. 32 da Lei nº 7.014/96, guardam relação com o imposto apurado, observando que o período autuado envolve a vigência do Decreto nº 13.780/12, no qual está previsto o diferimento do ICMS de que trata o Auto de Infração.

Salientou ainda que, a indicação equivocada de dispositivo da legislação tributária, não implica

em nulidade, considerando a descrição dos fatos e enquadramento legal que evidenciam o cometimento da infração, relativa ao diferimento do ICMS, ao teor do art. 19 do RPAF/BA.

Rejeitou também a nulidade suscitada sob o argumento de ilegitimidade ativa fundamentando:

*O defendente também alegou ilegitimidade do Estado da Bahia para a cobrança do ICMS. Informa que o estabelecimento físico do autuado situa-se na Bahia, atua como intermediadora comercial na operação com óleo bruto de petróleo. Informa que o desembarque físico da mercadoria (despacho aduaneiro de importação) se dá em São Paulo (Porto de Santos) e é operacionalizado pela empresa Ageo Terminais e Armazéns Gerais S/A. A mercadoria importada é fisicamente remetida diretamente ao destinatário final, qual seja a Refinaria de Petróleo de Manguinhos S/A, situada no Rio de Janeiro, sem que tenha sequer circulado fisicamente pelo estabelecimento do autuado na Bahia.*

*Embora seja uma questão também relacionada ao mérito da autuação, entendo que não ficou caracterizada ilegitimidade alegada, haja vista que se trata de ICMS diferido, cujo recolhimento não foi efetuado. Conforme esclarecimento do autuante, o defendente emitiu Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira - GLME, indicando que iria industrializar o produto adquirido em seu estabelecimento, tendo direito ao diferimento do imposto para o momento da saída dos produtos resultantes. Entretanto, após um período de armazenagem, remeteu a mercadoria para a Refinaria de Manguinhos, situada no Estado do Rio de Janeiro.*

Indeferiu o pedido de realização de diligência, com base no art. 147, I, do RPAF/99, por entender que os elementos contidos nos autos eram suficientes para análise do mérito da autuação e conclusões acerca da lide, não havendo comprovação da sua necessidade, face ao levantamento fiscal e documentos acostados aos autos, cujas cópias foram fornecidas ao autuado.

No mérito, apreciou que:

*No mérito, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS substituído por diferimento, na condição de responsável pelo recolhimento do imposto diferido, relativamente às operações com óleo bruto de petróleo (condensado), adquirido do exterior e remetido para outra unidade da Federação, ocorrência que impossibilitou a efetivação de evento futuro previsto como termo final do diferimento, ou seja, a saída dos produtos resultantes de sua industrialização em seu estabelecimento, nos meses de outubro e novembro de 2012.*

*A substituição tributária por diferimento aplica-se nas situações em que a responsabilidade pelo pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação efetuada é transferida para o adquirente, destinatário, mercadoria ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição, vinculado à etapa posterior, ficando adiados o lançamento e o pagamento do tributo para o momento em que vier a ocorrer determinada operação, prestação ou evento previsto na legislação.*

*O autuado alegou que importava o óleo bruto de petróleo pelo porto de Santos, remetia o produto importado para industrialização na Refinaria de Manguinhos, e após efetuada a industrialização, vendia os produtos acabados (Nafta Leve e Nafta Pesada) à mesma, recolhendo devidamente o ICMS incidente em tais vendas. Entretanto, não apresentou qualquer comprovante de recolhimento do imposto que correspondesse aos valores apurados no presente lançamento.*

*Os autuantes esclareceram que a autuação se pauta pela falta de recolhimento do imposto diferido, em função de o autuado ter realizado uma operação que impediu a ocorrência do seu termo final, e não mais se está falando da operação de importação, cujo recolhimento é efetuado pelo código 0903 – ICMS IMPORTAÇÃO – CONTRIBUINTE INSCRITO, mas de ICMS que deveria ter sido recolhido com o código 1959 – ICMS REGIME DE DIFERIMENTO.*

*A partir de abril de 2012, entrou em vigor o novo RICMS/BA, pelo Decreto nº 13.780, de 16/03/2012, estando previsto no art. 286, inciso XVIII, e § 2º, II, que é diferido o lançamento do ICMS nas entradas decorrentes de importação do exterior de óleos brutos de petróleo - NCM 2709.00.10 para o momento em que ocorrer a entrada dos produtos no estabelecimento do importador neste estado.*

*Considerando que a autuação foi efetuada sobre operação de importação, o cerne da questão é se determinar por meio dos documentos que instruem o presente PAF, se em função de o destino físico ter sido um estabelecimento situado no Estado do Rio de Janeiro, não seria procedente a exigência fiscal.*

*Sobre esta questão, os autuantes esclareceram que o autuado apresentou Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira - GLME, a exemplo das fls. 147/166 dos autos, sem comprovação do recolhimento do ICMS, sob o fundamento de que o referido imposto estava sujeito à regra do diferimento, conforme certificado de habilitação, o que indicava que o autuado iria industrializar o produto adquirido em seu estabelecimento, tendo, portanto, direito ao diferimento do imposto para o momento da saída dos produtos resultantes da industrialização. Entretanto, não deu o tratamento previsto na GLME e remeteu a mercadoria para a Refinaria de Manguinhos, situada no Estado do Rio de Janeiro.*

*Neste caso, concordo com a informação dos autuantes, de que ocorreu um evento proporcionado pelo contribuinte, impossibilitando a ocorrência do fato determinante do pagamento do tributo. Ou seja, tal situação está conforme estabelecido no art. 7º, § 1º, inciso III da Lei 7.014/96:*

*Art. 7º Dar-se-á o diferimento quando o lançamento e o pagamento do imposto incidente sobre determinada operação ou prestação forem adiados para uma etapa posterior, atribuindo-se a responsabilidade pelo pagamento do imposto diferido ao adquirente ou destinatário da mercadoria, ou ao usuário do serviço, na condição de sujeito passivo por substituição vinculado a etapa posterior.*

*§ 1º Na hipótese de responsabilidade tributária em relação às operações ou prestações antecedentes, salvo disposição em contrário, o imposto devido pelas referidas operações ou prestações será pago pelo responsável, quando:*

*...*

*III - ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.*

*Se a legislação estabelece que fica diferido o pagamento do ICMS nos recebimentos de determinado bem do exterior, e o contribuinte tem a obrigação de comprovar o preenchimento das condições para fruição do benefício (como ocorreu no caso em exame) e, constatando-se nos autos que não foi comprovado o cumprimento da condição estabelecida, é devido o imposto na forma apurada pelos autuantes.*

*Por outro lado, conforme estabelece o § 1º do art. 23 da referida Lei 7.014/96, o pagamento do imposto cujo lançamento tenha sido diferido atenderá ao disposto no § 1º do art. 7º desta mesma lei, o que nos remete à situação apurada pelos autuantes para efetuar o presente lançamento. Nestas circunstâncias, concluo que o caso em questão enquadra-se no disposto no art. 7º, § 1º, inciso III da Lei 7.014/96, o que justifica a exigência fiscal.*

*Considero subsistente a autuação, haja vista que ICMS diferido deve ser recolhido pelo contribuinte em cujo estabelecimento ocorrer o termo final do diferimento. O imposto devido será recolhido pelo responsável quando ocorrer qualquer saída ou evento que impossibilite a ocorrência do fato determinante do pagamento do imposto.*

*O defendente também alegou que após processo de industrialização os produtos acabados são vendidos diretamente ao estabelecimento industrializador, com o encerramento do diferimento e respectivo lançamento do tributo. Que não há que se falar em falta de recolhimento de ICMS, porque os produtos industrializados com o petróleo importado foram devidamente tributados neste Estado. Entretanto, não houve qualquer comprovação do alegado recolhimento.*

*Neste caso, o impugnante deveria exibir provas de que não cometeu a infração, nos termos do art. 123 do RPAF/99, não cabendo a este órgão julgador buscar provas, cuja obrigação de apresentação é do sujeito passivo, constituindo a alegação defensiva mera negativa do cometimento da infração, conforme art. 143 do mencionado Regulamento.*

*Em relação à multa exigida neste lançamento, o defendente alegou que estão sendo aplicadas multas em valores nitidamente confiscatórios. Observo que a aplicação da multa é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea "f" da Lei 7.014/96, e não se inclui na competência deste órgão julgador, a declaração de inconstitucionalidade da legislação estadual, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.*

*Vale ressaltar, que esta Junta de Julgamento Fiscal não tem competência para apreciação de pedido de dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal.*

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.*

No Recurso Voluntário interposto (fls. 186 a 224), inicialmente comenta a infração que cobra o ICMS importação de mercadorias desembaraçada no Porto de Santos-SP, remetida diretamente para a Refinaria Manguinhos localizada no Estado do Rio de Janeiro, onde foi efetuado industrialização e venda dos produtos acabados (nafta leve e pesada), cujo ICMS foi recolhido, ocorrendo todas as operações físicas fora do Estado da Bahia, que não possui legitimidade ativa para exigir o imposto devido ao Estado do Rio de Janeiro, tendo a Decisão ora recorrida desconsiderado provas, decisões do STF e orientação do Fisco baiano.

Afirma que junta documentos para provar que efetivou importações como intermediária do Grupo Econômico Andrade Magro (Refinaria de Manguinhos), com suprimento de recursos financeiros da *factoring* PERFORMANCE FOMENTO MERCANTIL LTDA, do mesmo grupo.

Diz que junta seis blocos de provas, para comprovar o alegado:

1. Demonstrações financeiras da Refinaria Manguinhos, para provar que Performance administra o fluxo de cais do grupo; Acórdão do TRT da 1ª Região nº 068264.2011.5.01.0050, reconhecendo a Performance como partícipe do grupo; Contrato de Gestão de Fluxo de Caixa para demonstrar que a Performance gerencia toda a movimentação financeira do grupo;
2. E-mails trocados pela Manguinhos, para provar que as operações de importação objeto da autuação foram idealizadas (fiscal, financeira, comercial, e despachante aduaneiro), com disponibilização de Recursos pela Performance, para pagamento dos valores das mercadorias importadas, armazenagem e despachantes, inclusive indicando os aspectos de incidência do ICMS nas diversas operações (armazenagem, remessa simbólica, retorno) e preços;
3. Emails de 21 *Bills of Lading* (BL) de embarques e desembarques do Navio Isolla; TED's do crédito na conta corrente da Dax Oil; Livro Razão da Dax Oil, com lançamentos contábeis indicando que ficava com uma comissão de R\$0,04 por litro de óleo; Liquidação de contrato de câmbio pela Manguinhos, via Performance depositado no Banco Mercantil do Brasil, com remessa de divisas a crédito do fornecedor de petróleo (Singular ou WFS);
4. Livros fiscais e contábeis da Dax Oil onde estão lançadas as notas fiscais e lançamentos fiscais das operações de importações;
5. Resumo explicativo das operações, com indicação da sequência de notas fiscais emitidas de compra, remessa para depósito, retorno de armazenagem, remessa de industrialização por encomenda, retorno de industrialização, inclusive com encerramento do diferimento;
6. Documentos que comprova a baixa dos estoques do óleo condensado importado que foi industrializado pela Refinaria Manguinhos e vendidas à própria.

Conclui que diante dos documentos apresentados, ainda que provas indiretas ou indiciárias, há impossibilidade de enquadrá-la como real importadora do petróleo, ou interessada nuclear na operação, cuja mercadoria sequer adentrou no território baiano.

Suscita a nulidade do Auto de Infração, por ilegitimidade ativa do Estado da Bahia, com base na definição do estabelecimento destinatário da mercadoria importada (art. 155, §2º, IX, “a” da CF).

Ressalta que em que pese a limitação do CONSEF para manifestar-se sobre a constitucionalidade de lei ou atos normativos, os fundamentos das decisões do STF (RE 268.586-1-SP/2005; AgRegl no AgI 653.654 RS/2010; RE 405.457/2010; RE 358.956-3/2005,) para reforçar o seu posicionamento de que o sujeito ativo para cobrança do ICMS, nas importações de mercadorias, quando a entrega física da mercadoria ocorrer em Unidade da Federação distinta daquela onde está situado o estabelecimento constante como importador é do estabelecimento onde estiver localizado o destinatário jurídico do bem.

Suscita a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o enquadramento da infração fere as normas da LC 87/96 e RICMS/BA, visto que se trata de duas operações, sendo uma de importação (documentos formais) e outra de saída ficta de transferência interestadual entre estabelecimentos da mesma empresa, situados em Estados distintos (cf. NFs de transferência), cuja mercadoria foi remetida do cais do Porto para o recebedor localizado em outro Estado. Entende que o estabelecimento formalmente importador não define o Estado como sujeito ativo.

Afirma que os documentos juntados ao processo, provam que a Refinaria Manguinhos é quem procedeu às importações, tendo agido como mera intermediária (ou consignatária), cujo imposto é devido ao Estado do Rio de Janeiro, onde está localizado o real destinatário das importações.

Discorre sobre a regra prevista no art. 146 da CF e artigos 11 e 12 da LC 87/96, alegando que o estabelecimento responsável pela exigência do ICMS importação é o que ocorrer a entrada física da mercadoria importado do exterior, ocorrendo o fato gerador no momento do desembarço aduaneiro, conforme disposto no art. 47, X do RICMS-BA/97 e art. 435, I do RICMS/12.

Aduz que o produto importado (óleo bruto) não transitou pelo estabelecimento autuado,

inexistindo legitimidade ativa do Estado da Bahia e não pode ser mantido o entendimento manifestado pela 3ª JF, de que o estabelecimento emitiu “GLME”, que é um documento formal, sem qualquer aprofundamento ou embasamento jurídico que pudesse sustentar tal autuação, desconsiderando o regramento previsto na LC 87/96, RICMS/BA e decisões do STF.

Destaca que o art. 343 do RICMS/97, embora trate de importação de petróleo, apenas transfere o momento do fato gerador, para o momento da entrada física ocorrida no território baiano e como a entrada física ocorreu em estabelecimento localizado no Rio de Janeiro, deve ser levado em consideração as decisões do STF, que considera o destinatário jurídico e não o destinatário físico; e que considerando a definição da entrada física prevista na LC 87/96 e RICMS/BA, não ocorreu entrada física no Estado da Bahia.

Pondera que diante destas duas linhas de entendimento, pode ser até que as duas linhas de entendimento se coincidam (destinatário jurídico e destinatário físico), mas diante da interpretação do STF, deve prevalecer o conteúdo jurídico que defluiu a importação. Conclui que o Estado da Bahia não tem legitimidade ativa para exigir o ICMS objeto da autuação.

Argumenta que diante da clareza e literalidade da legislação, formulou consulta fiscal no Processo nº 153215/2012-4 de 08/08/12, à Fazenda Pública do Estado da Bahia, cuja resposta consignada no Parecer nº 27672 de 22/11/12 (fls. 1409/1422), foi dada antes do início da ação fiscal em 04/11/13, que culminou na autuação em 25/06/13.

Discorre sobre o teor da consulta: importação de óleo bruto de petróleo, intermediada por ele/BA, cujo destinatário físico está situado no Rio de Janeiro (Manguinhos), provinda de Porto de Santos/SP, sem circulação física pelo estabelecimento do importador (Bahia), bem como, se era aplicável à operação o diferimento concedido por meio de Resolução nº 043/2011 do Desenvolve.

Informa que foi respondido que o §3º do art. 286 do RICMS/BA não se aplica à operação de importação realizada na forma descrita e que *“o tratamento referido na Resolução 43/2011, que habilitou a empresa ora consulente ao programa Desenvolve, não tem aplicabilidade à operação supracitada, mas apenas àquelas realizadas no âmbito do território baiano”*.

Ressalta que o Parecer nº 27672/2012, confirma que o regime jurídico tributário é o do Estado de destino físico da mercadoria, o Rio de Janeiro, o que desconstitui a autuação.

Transcreve o art. 62, III e 63 do RPAF/BA (art. 161, §2º do CTN) que tratam dos efeitos da consulta e diz que a ação fiscal foi desenvolvida, em notório descumprimento das normas tributárias, contrariando o Parecer que lhe foi favorável, com efeito preclusivo no âmbito da administração tributária e vincula a administração (art. 65), sendo abusivo o início da fiscalização, a autuação, e que não pode ser convalidado pelo CONSEF.

Pondera que pela teoria da aparência, a DITRI é que determina a interpretação das matérias que lhes são submetidas, sendo válido para as partes e que se houvesse dúvida poderia considerar inepta a consulta formulada. Entende que a resposta dada vincula a administração tributária, o que configura a autuação em ato administrativo de gritante arbitrariedade.

Cita texto de Hugo de Brito Machado acerca do efeito da consulta, vinculação à administração, ofensa aos princípios da segurança jurídica, legalidade, probidade administrativa e moralidade, motivo pelo qual reitera o pedido de declaração de nulidade do lançamento, por constituir ato administrativo viciado de nulidade.

Diz que mesmo entendendo não ser devido ICMS sobre a operação objeto da autuação, vem recolhendo o imposto aos cofres Públicos deste Estado, quando da emissão de nota fiscal de venda da mercadoria industrializada, conforme documentos juntados às fls. 1425 a 1447, beneficiando o Estado da Bahia com uma receita que não suportará um enfrentamento se debatido no Judiciário.

Informa que tendo importado o óleo bruto de petróleo, remeteu para industrialização na Refinaria Manguinhos (RJ), e após a industrialização, vendeu os produtos acabados (Nafta Leve

e Nafta Pesada) à mesma e recolheu o ICMS para o Estado da Bahia, conforme DAEs anexos.

Afirma que tributou as operações de venda dos produtos resultantes da industrialização, inexistindo valor a ser recolhido e o lançamento implica em duplicidade de incidência, motivo pelo qual requer a sua nulidade.

E que insistir na sua cobrança, resulta em violação das competências tributárias insculpidas na CF, LC e RICMS, irrompendo uma "guerra fiscal" com o RJ, destruindo as características da não cumulatividade do ICMS.

Requer a realização de diligência, diante dos DAEs ora juntados ao processo, para comprovar os valores recolhidos aos cofres baianos, a título de ICMS incidente sobre as operações em tela.

Por fim, requer a declaração da nulidade da Decisão da JJF, por não ter adentrado nos temas principais de mérito; nulidade em razão de vício absoluto; no mérito, que o Estado da Bahia não tem competência de legitimidade para exigir o ICMS importação, diante da ausência de entrada física da mercadoria no estabelecimento autuado; realização de diligência; cancelamento das multas, em razão da orientação do Estado dada em processo de consulta.

Requer ainda apresentar todos os meios de prova, inclusive testemunhal, em Direito admitidas, além de juntada de documentos *a posteriori*, indicando como patrono o Bel. Isalberto Zavão Lima, OAB-BA 25.056, situado à Alameda Salvador, 1057, Edf. Salvador Shopping Business, salas 1201/1202, Torre Europa, Caminho das Árvores, Salvador – BA CEP 41820-790.

Em 05/05/14, o recorrente protocolou adição ao Recurso Voluntário (fls. 1452/1459), na qual ressalta ter apresentado na defesa três vertentes, a saber:

1. A LC 87/96 e RICMS/BA preveem necessidade da **entrada física da mercadoria importada no território** baiano, para que o Estado possa figurar no polo ativo da relação jurídica tributária;
2. Considerando inconstitucionais os diplomas legais que regem a matéria (LC 87/96 e RICMS/BA), decisões do STF corrobora que o ICMS é devido ao Estado do RJ, por o importador “jurídico” estar localizado no Rio de Janeiro e não no Estado da Bahia;
3. Há um Acordo com o Estado da Bahia, com regras definidas, que foram cumpridas, que preveem redução da carga tributária das operações de circulação abrangidas no lançamento, contemplando **crédito presumido de 64%**, cujo imposto foi devidamente recolhido.

Diz que diante da Decisão fundamentando ocorrência de termo final do diferimento, como previsto no art. 1º, “b”, I da Res. 043/11 que habilitou a empresa aos benefícios do DESENVOLVE, a fiscalização, diante da emissão da Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira (GLME), não levou em consideração a venda do produto industrializado para o Rio de Janeiro, com fruição do benefício do crédito presumido, quando das saídas interestaduais, reais ou simbólicas, de mercadorias industrializadas em estabelecimento de terceiros, por sua conta e ordem, de acordo com o disposto no art. 1º-E do Decreto nº 6.734/1997.

Entende que não há que se cobrar qualquer ICMS adicional nessas operações de remessa para industrialização com as matérias primas enviadas para a Refinaria de Manguinhos, visto que após a industrialização, os produtos acabados foram vendidos ao próprio industrializador, com o encerramento do diferimento e respectivo lançamento do tributo, inexistindo qualquer irregularidade nos Termos de Acordo e Decreto nº 6.734/1997.

Conclui dizendo que se não acolhida às três vertentes da inicial, o lançamento não pode prosperar, visto que utilizou benefício fiscal concedido e recolheu o ICMS correspondente relativo às saídas dos produtos industrializados (art. 1º-E do Decreto nº 6.734/97), calculado sobre 36% do valor das operações, considerando crédito presumido de 64%.

A PGE/PROFIS no Parecer exarado às fls. 1479/1487, inicialmente discorre sobre a autuação, argumentos recursivos, transcreve os artigos 342, XXXIII, 347, II, “a” e 348 do RICMS/97 que trata de operações de diferimento, técnica de postergação do lançamento e recolhimento do imposto.

Ressalta que o diferimento é aplicável nas operações entre contribuintes e nas operações internas, podendo se estender às operações interestaduais mediante Convênios/ICMS.

Quanto a definição de quem é o sujeito ativo (ICMS) na importação de mercadorias, transcreve a ementa do AgReg no RE 430372/MG, destacando que o entendimento do STF é de que o ICMS é devido ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o destinatário jurídico da mercadoria.

Ressalta que deve ser analisado a natureza da importação, seguindo critério da Receita Federal do Brasil, se **por conta e ordem** (o importador efetiva o despacho aduaneiro da importação de mercadorias adquiridas por outra empresa), que na situação presente seria a Refinaria Manguinhos, ou **por encomenda** (adquire as mercadorias com Recursos próprios, promove o despacho aduaneiro a fim de revendê-las posteriormente), que é a situação desta lide, dado que no momento do desembarço aduaneiro apresentou GLME, declarando expressamente que iria industrializar a mercadoria, revendendo posteriormente para a Refinaria Manguinhos.

Destaca que as mercadorias foram encaminhadas com indicação dos CFOPs 6509 e 6106/6907 – remessa para depósito fechado ou armazém geral e revenda posterior, constando nas Declarações de Importação o recorrente como importadora (fls. 147 a 166), sem demonstrar que os Recursos empregados nas compras foram dispendidos pela Refinaria Manguinhos.

Conclui dizendo que não foram colacionados outros elementos para configurar importação por encomenda, como habilitação no SISCOMEX, contrato de prestação de serviços de importação.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

A 1ª CJF determinou a realização de diligência fiscal (fls. 7490/7491) no sentido de que fosse verificado se os valores recolhidos pelo recorrente, com indicação da aplicação do diferimento contemplado na Res. 43/11 e Termo de Acordo firmado com o Estado da Bahia em 28/12/12 (fls. 1445/1447), com base no art. 1º-E do Decreto nº 6.734/97, são pertinentes às operações consignadas nas notas fiscais que foi objeto da autuação (importação) e caso positivo, fizesse a exclusão dos valores correspondentes.

Os autuantes na informação fiscal (fls. 1493/1494) afirmaram que considerando que as notas fiscais de vendas relacionadas às fls. 1425/1447 *“não contem nenhuma informação relativa às notas fiscais de importação, cujo ICMS Diferido destas notas fiscais resultou na autuação fiscal, não há como efetuar essa correlação”*.

Informam que no mês de outubro foram importado 22.101.163 Kg de óleo condensado de petróleo e vendido à Refinaria Manguinhos 16.086.786, Kg dos produtos nafta leve e nafta pesada.

Da mesma forma, no mês de novembro foram importado 6.148.740 Kg de óleo condensado de petróleo e vendido à Refinaria Manguinhos 15.627.722Kg dos produtos nafta leve e nafta pesada.

Anexam demonstrativos (fls. 1495/1529) relativos a notas fiscais de importação e de vendas à Refinaria de Manguinhos. Informam ainda terem lavrado Auto de Infração Complementar de nº 206983.0001/15-6 no valor de R\$3.836.324,60.

Na assentada do julgamento em 06/08/15, a representante da PGE/PROFIS disse que não teve conhecimento do resultado da diligência promovida por esta Câmara e que diante do posicionamento do autuante, manifesta entendimento de que restou comprovado que houve pagamento do ICMS diferido no momento da saída com dedução do crédito presumido com base no art. 1º-E do Dec. 6.734/97.

## VOTO

Preliminarmente cabe ressaltar que no Recurso Voluntário interposto:

- A) Em 12/11/13, inicialmente o recorrente suscitou a nulidade da autuação sob alegação de que o Estado da Bahia não possuía legitimidade ativa para exigir o ICMS devido ao Estado do Rio de Janeiro, relativo a mercadorias importadas pelo Porto de Santos (SP) e encaminhado para

industrialização na Refinaria de Manguinhos, localizada no Estado do Rio de Janeiro, sem transitar fisicamente pelo Estado da Bahia (fls. 186 a 224), bem como suscitou outras nulidades;

- B) Em 05/05/14, na adição ao Recurso Voluntário (fls. 1452/1459), afirmou que diante da Decisão da primeira instância fundamentando ocorrência de termo final do diferimento, (art. 1º, “b”, I da Res. 043/11 do DESENVOLVE), não há que se cobrar qualquer ICMS adicional sobre as operações de remessa para industrialização para a Refinaria de Manguinhos, visto que os produtos industrializados foram vendidos ao industrializador com encerramento do diferimento e respectivo lançamento do tributo, apurado com base em Termo de Acordo e Dec. 6.734/97.

Com relação à nulidade suscitada sob alegação de ilegitimidade ativa do Estado da Bahia, verifico que conforme suscitada na defesa e rejeitada na Decisão proferida ora recorrida, as Declarações de Importações juntadas ao processo, a exemplo da DI (fl. ) indica como importador o estabelecimento autuado; foi emitido NFe de entrada, a exemplo do DANFE 17.898 (fl. 36) com natureza da operação “compra de mercadoria para industrialização”; e emitido Guia de Liberação de Mercadoria Estrangeira (GLME), como indicando da habilitação de diferimento, a exemplo do nº 201218112 (fl. 147), na qual é indicado como importador o estabelecimento autuado.

Da mesma forma que foi apreciado pelo relator da primeira instância, entendo que em se tratando de operação de importação de óleo bruto de petróleo, por contribuinte do ICMS localizado no Estado da Bahia, contemplada com benefício fiscal de diferimento, desembaraçada no Porto de Santos e remetida para a Refinaria Manguinhos situada no Estado do Rio de Janeiro, ocorreu de fato uma operação de negócio jurídico privado de importação realizado pelo estabelecimento autuado (art. 155, I, “b”, §2º, IX, “a” da CF), sendo o Estado da Bahia o sujeito ativo desta relação jurídica quanto ao ICMS importação, conforme ressaltado pela PGE ao citar a Decisão do STF no julgamento do AgReg ao RE 430372/MG.

Já a operação de remessa das mercadorias para a Refinaria de Manguinhos caracteriza uma segunda operação, após a nacionalização da mercadoria por parte do importador jurídico situado no Estado da Bahia, cuja tributação será objeto da apreciação do mérito.

Portanto, nesta análise preliminar, estando o importador localizado neste Estado e beneficiado com o diferimento por substituição, não ficou caracterizada a ilegitimidade ativa do Estado da Bahia, ficando remetido para a apreciação do mérito o aprofundamento desta questão.

Com relação à nulidade suscitada sob o argumento de que o enquadramento da infração fere as normas da LC 87/96 e RICMS/BA, foi alegado que a Refinaria Manguinhos foi quem promoveu a importação e que a consulta formulada a DITRI lhe assegurou que não há incidência do ICMS sobre as operações de importação que foram objeto da autuação. Observo que conforme apreciado anteriormente o Estado da Bahia é o sujeito ativo com relação à importação e com relação à resposta da consulta (fls. 1420/1422), constato que no item 2 da conclusão (fl. 1422) foi dito que “*o tratamento referido na Resolução 43/2011, que habilitou a empresa ora consulente ao programa Desenvolve, não tem aplicabilidade à operação supracitada, mas apenas àquelas realizadas no âmbito do território baiano*”.

Infere-se que, pelo conteúdo da resposta da consulta, o questionamento formulado foi de que a consulente é beneficiária do Desenvolve contemplando diferimento da importação de produto para industrializar (óleo bruto de petróleo) e se era aplicável a Res. 43/11 para as operações de produtos importados que não foram industrializados no seu estabelecimento. A resposta foi de que se aplica a Res. 43/11 “*apenas àquelas realizadas no âmbito do território baiano*”.

Neste aspecto, a resposta da consulta no Parecer nº 27672 de 22/11/12 (fls. 1409/1422) em tese está correta, visto que os benefícios fiscais do Desenvolve, conforme indicado na mencionada Res. 43/11 se aplica às operações próprias de industrialização do estabelecimento. Logo, o produto importado e não industrializado não se submete aos benefícios fiscais previstos no Decreto nº 8.205/02 (dilação do prazo de pagamento). Ocorre que, além dos benefícios fiscais do Desenvolve,



o contribuinte também celebrou Termo de Acordo com a Secretaria da Fazenda (fls. 1445/1447) para usufruir concomitantemente com os benefícios fiscais previstos no Decreto nº 6.734/97.

Pelo exposto, da mesma forma que apreciado na primeira nulidade suscitada, o exame deste questionamento (resposta de consulta) também remete para o mérito, quando deve ser aprofundado tal apreciação. Por isso, fica rejeitada a nulidade suscitada.

No mérito, uma vez superada as nulidades suscitadas com ênfase na ilegitimidade ativa, inadequação do enquadramento da infração e resposta da consulta, passo a apreciar as razões adicionais ao Recurso Voluntário, na qual o recorrente argumenta que se aplicam as operações objeto da autuação o disposto no art. 1º do Decreto nº 6.734/97, mediante Termo de Acordo celebrado com a Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, cujo ICMS diferido foi recolhido nas operações de saídas, utilizando crédito presumido de 64% do imposto incidente.

Pela análise dos elementos contidos no processo constato que:

1. Conforme descrição da autuação, o contribuinte deixou de recolher o ICMS substituído por diferimento, em decorrência de utilização de incentivo concedido pelo Desenvolve na importação de óleo bruto de petróleo, com diferimento para o momento das saídas nas operações resultantes da industrialização, cujo produto importado foi remetido para industrialização em outro Estado, pondo fim ao termo do diferimento (Res. 43/11).

O demonstrativo sintético à fl. 3 indica que a base de cálculo da autuação foi apurada pelo montante das importações ocorridas nos meses de outubro (R\$56.656.415,66) e novembro/12 (R\$32.175.932,90), sobre a qual foi aplicado a alíquota interna de 17% (prevista para importação) e ajustada às quantidade mensais remetidas para industrialização;

2. O recorrente juntou às fls. 1424 e 1439, demonstrativo no qual relacionou as notas fiscais de vendas efetivadas nos citados meses para a Refinaria Manguinhos, apurando o ICMS devido no qual deduziu o crédito presumido de 64% com base no Termo de Acordo celebrado com o Estado da Bahia, com respaldo no Decreto nº 6.734/97, cujos DAEs de pagamento acostou às fls. 1427 e 1436.
3. Em atendimento a diligência determinada por esta 1ª CJF, os autuantes (fls. 1493/1494) afirmaram que as notas fiscais de vendas relacionadas pelo recorrente (fls. 1425/1447) *não estabelecem correlação com as notas fiscais de importação objeto da autuação*.

Constato que de acordo com os documentos juntados ao processo, o contribuinte possuía os benefícios fiscais de:

- a) Res. 043 do Desenvolve de 01/03/11 (fl. 1444): I - Diferimento do lançamento e do pagamento do ICMS: nas entradas decorrentes de importação do exterior de outras naftas, óleo bruto de petróleo e misturas de hidrocarbonetos (NCMs 27.10.11.49; 2709.00.90 e 2707.99.90), para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes da industrialização;
- b) Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA (fls. 1445/1447) de 28/12/12, cujas cláusulas Terceira e Quartas preveem:

*Cláusula Terceira – O Governo do Estado da Bahia, através da Secretaria da Fazenda, manterá regra do diferimento do ICMS na sua legislação, nas operações importações de matéria prima do exterior realizadas pela ACORDANTE, de outras naftas (NCM 2710.11.49), óleos brutos de petróleo (NCM 2709.0010) e misturas de hidrocarbonetos aromáticos (NCM 2707.99.90), com o objetivo de viabilizar as suas operações industriais, previstas no Art. 1º-E, do Decreto 6.734, de 9 de setembro de 1997. Para tanto, a ACORDANTE utilizará o diferimento do ICMS previsto no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da sua resolução DESENVOLVE n.º 043/2011, bem como, os dispositivos correlacionados, constantes na legislação do ICMS do Estado da Bahia. (grifo nosso)*

*Cláusula Quarta – É vedada a cumulação do disposto na Clausula Primeira com outros benefícios fiscais previstos na legislação do ICMS no Estado da Bahia. Devendo a apuração do ICMS decorrente das operações previstas no Art. 1º do Decreto 6.734/97, ser realizada em separado e o imposto resultante, recolhido através de Documento de Arrecadação Estadual – DAE específico, no dia 09 do mês subsequente, através do Código de Receita 0806 – ICMS Regime Normal – Indústria (grifo nosso).*

*Cláusula Oitava – Este Termo de Acordo entra em vigor na data de sua assinatura, produzindo efeitos a partir de 01 de agosto de 2012 (grifo nosso)*

Pelo exposto, constato que a autuação acusa falta de recolhimento do ICMS diferido relativo à remessa de óleo bruto de petróleo importado e remetido para industrialização por terceiros.

A fiscalização acusa que o diferimento previsto na Res. 43/11 do Desenvolve posterga o lançamento e a tributação do ICMS para o momento da saída do produto resultante da industrialização e como o produto importado (óleo bruto de petróleo) não foi industrializado pelo recorrente, pôs fim ao termo do diferimento (artigos 7º, 23 e 32 da Lei 7.014/96).

Ocorre que, conforme previsto na Cláusula Primeira do Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA (fl. 1445), o acordante foi **autorizado a usufruir dos benefícios de que trata o Dec. 6.734/97, cujo art. 1º-E** estabelece:

*Art. 1º-E - Nas saídas interestaduais, reais ou simbólicas, de mercadorias industrializadas em estabelecimento de terceiros, por sua conta e ordem, promovidas por contribuintes que exerçam a atividade de fabricação de hidrocarbonetos, fica concedido **crédito presumido no valor equivalente a 64 %** (sessenta e quatro por cento) do imposto incidente, vedada a cumulação com outro benefício, sendo que:*

*I - o contribuinte deve ter obtido aprovação técnica para fruição de incentivo de dilação de prazo para pagamento do imposto;*

*II - a utilização do tratamento tributário está condicionada à celebração de **Termo de Acordo específico**, a ser firmado com a Secretaria da Fazenda, através do titular da Diretoria de Planejamento da Fiscalização - DPF, e o interessado, determinando as condições e procedimentos aplicáveis ao caso.*

*(grifos adotados)*

*(Esse artigo foi acrescentado ao Decreto nº 6.734/1997 pelo Decreto 14.249/2012– com efeitos retroativos a partir de 01/08/2012)*

Como o art. 1º do citado Decreto estabelece diferimento do lançamento e pagamento do ICMS nas entradas decorrentes de importação do exterior de ... óleos brutos de petróleo... para o momento em que ocorrer a saída dos produtos resultantes de sua industrialização e a Cláusula Terceira do Termo de Acordo celebrado com SEFAZ/BA, prevê a “*utilização do diferimento do ICMS previsto no art. 1º, inciso I, alínea “b”, da sua resolução DESENVOLVE n.º 043/2011*”, concluo que as operações de remessa para industrialização que foi objeto da autuação não conduz ao termo final do diferimento, como acusa a autuação, visto que o contribuinte possui dois benefícios fiscais de diferimento na importação de óleo bruto de petróleo, sendo que:

- A) O óleo bruto de petróleo importado que for **processado na planta industrial** da Acordante, submete-se a apuração do ICMS passível de incentivo do Desenvolve (Dec. 8.205/02) com apuração prevista na Instrução Normativa nº 27/09 (vide Cláusula Quarta, I do Termo de Acordo à fl. 1446);
- B) O óleo bruto de petróleo importado pela Acordante que for **industrializado em estabelecimento de terceiros**, submete-se a apuração do ICMS passível de incentivo do previsto no art. 1º e do Decreto nº 6.734/97, com atualização do Decreto nº 12.249/12 e efeitos a partir de 01/08/12, aproveitando o crédito presumido, mediante celebração de Termo de Desenvolve (vide Cláusula Primeira, I e Cláusula Segunda do Termo de Acordo à fl. 1446).
- C) A apuração do ICMS devido apurado com os benefícios fiscais do Desenvolve e do Decreto nº 6.734/97 deve ser feito de forma separada.

Por tudo que foi exposto, concluo que os elementos contidos no processo fazem prova de que não ficou caracterizado o cometimento da infração, uma vez que a operação de remessa para industrialização em estabelecimento de terceiros, dos produtos objeto da autuação estão contemplados com diferimento para o momento da comercialização do produto industrializado por terceiros, de acordo com Res. 43/11 (Decreto nº 8.205/02) e Termo de Acordo (Decreto nº 6.734/07).

Recomendo que à autoridade competente, determinara a instauração de nova ação fiscal para verificar se os valores recolhidos mediante os DAEs acostados às fls. 1427, 1428 e 1436, relativo aos

meses de outubro e novembro/12, de acordo com demonstrativos das fls. 1429 e 1439, atendem às regras previstas no Termo de Acordo celebrado com a SEFAZ/BA (fls. 1445/1447).

Assim sendo voto pelo PROVIMENTO Recurso Voluntário, reformando a Decisão ora recorrida de PROCEDENTE para IMPROCEDENTE.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206983.0000/12-5, lavrado contra **DAX OIL REFINO S/A**.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2015.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS