

**PROCESSO** - A.I. Nº 269200.0004/03-1  
**RECORRENTE** - CIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF 0476-04/03  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 09.03.04

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0013-12/04

**EMENTA:** ICMS. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. MERCADORIA ADQUIRIDA EM OUTRA UNIDADE FEDERATIVA COM O PAGAMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO PARA O MOMENTO DA ENTRADA NO DISTRIBUIDOR. As operações interestaduais de aquisição de álcool etílico hidratado combustível (AEHC), regidas pelo Protocolo ICMS 19/99, passaram a se submeter ao regime de apuração normal em virtude de medida judicial interposta pelos contribuintes substituídos. Afastada a responsabilidade tributária do recorrente, pois o mesmo não foi o causador da medida que afastou o regime de substituição tributária. Além disso, o Estado da Bahia não é o credor do imposto diferido, cabendo-lhe a exigência do tributo somente em relação às etapas subsequentes de circulação do produto. A fiscalização baiana deverá certificar se o tributo foi devidamente apurado e recolhido em relação às saídas promovidas pelo recorrente. Aplicação, no caso, do princípio constitucional da não-cumulatividade, pois é assegurado o direito à apropriação do crédito fiscal. Modificada, em parte, a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, através do qual o contribuinte se insurge contra a Decisão proferida pela 4ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em que se faz a exigência de ICMS imputando ao sujeito passivo a seguinte acusação: “Crédito indevido de ICMS referente a compras de álcool etílico hidratado combustível (AEHC) de outras unidades da Federação, signatárias do Protocolo 19/99, por não haver efetuado o recolhimento, via GNRE, do valor do ICMS diferido à unidade da Federação de origem da mercadoria, conforme disposições do mencionado Protocolo”. O Recurso se restringe ao item da exigência fiscal, no valor original de R\$ 32.280,55, relacionado ao fato gerador ocorrido no mês de janeiro de 2002 .

No Recurso Voluntário o contribuinte sustenta que a decisão impugnada não merece prosperar, pois estava obrigado a cumprir ordem judicial. Alegou que no exercício de suas atividades comercializa álcool etílico hidratado combustível (AEHC), produto que, na legislação do ICMS, é regido ordinariamente nas operações interestaduais pelo Protocolo ICMS 19/99, do qual os Estados de Alagoas e Bahia são signatários. Com a impetração do Mandado de Segurança nº 2063-0/2000, em

trâmite na 2ª Vara da Fazenda Pública da Comarca de Maceió-AL, com a decorrente concessão de liminar, foi suspensa em relação aos impetrantes, remetentes da mercadoria para o autuado, a aplicação do diferimento (substituição tributária “para trás”), passando as operações ao regime normal de apuração do imposto. Dessa forma, a responsabilidade pelo pagamento do imposto transferiu-se às usinas produtoras do álcool, cessando a responsabilidade do adquirente, que recebeu as mercadorias com destaque do ICMS, para fins de aproveitamento do crédito fiscal. Aduz que o direito ao lançamento dos créditos tem por base o princípio constitucional da não-cumulatividade e as disposições dos arts. 28 e 29 da Lei Estadual nº 7.014/96 (Lei do ICMS do Estado da Bahia).

Concluiu que uma vez que as operações autuadas como infringentes ao Protocolo ICMS 19/99 não estavam sujeitas às suas disposições, por determinação judicial, estas se submetiam ao regime normal de tributação, o que legitima o aproveitamento dos créditos pelo recorrente, diante de toda a legislação, fulminando a Decisão recorrida, no sentido de que caberia ao recorrente efetuar o recolhimento do imposto via GNER (por substituição tributária) e comprová-lo como condição para aproveitamento do crédito. Declarou, ainda, que a concessão de liminar obtida pelo produtor de álcool no Estado de Alagoas não pode vir a prejudicar ao recorrente com uma autuação que exige o estorno dos créditos porque não cabe tal exigência, em face das determinações constitucionais, além de fato das operações passarem ao regime normal, circunstância que não foi gerada pelo autuado, que não integra a ação judicial.

Ao final, formulou pedido para que o Auto de Infração seja julgado improcedente, em relação a essa parcela em discussão.

Na decisão atacada consta que a exigência fiscal em relação ao mês de janeiro/2002, foi objeto de diligência à PROFIS, que concluiu seu Parecer, que *liminar apresentada nos autos representa decisão judicial provisória, exarada perante outro Estado da Federação brasileira, cujos efeitos jurídicos só se propagam perante as partes impetrantes.*”

Assim, não estando o autuado amparado pela referida liminar, conforme Parecer exarado pela Douta PROFIS, estaria o contribuinte baiano obrigado a atender às Normas Interestaduais previstas no Protocolo ICMS nº 19/99, mais especificamente § 2º da Cláusula quarta, o qual determina que o destinatário do produto, à vista do recolhimento do imposto, creditar-se-á do valor correspondente, ou seja, somente pode ser aceito o crédito se o adquirente comprovar via GNRE o pagamento do ICMS na operação de compra. Dessa forma, a Junta de Julgamento Fiscal conclui pela procedência deste item do Auto de Infração, condenando o contribuinte a efetuar o pagamento do imposto reclamado referente ao mês de janeiro no valor de R\$ 32.280,55.

Remetidos os autos para a Procuradoria Fiscal (PGE/PROFIS), é elaborado Parecer, da lavra da Dra. Maria Olívia Teixeira de Almeida, sustentando que os argumentos do recorrente não elidem a presente autuação, uma vez que os efeitos da decisão judicial de medida de caráter provisório, exarada em processo que tramita em outro Estado da Federação, só se propagam perante as partes impetrantes, não alcançado o recorrente. Ratifica os termos do Parecer exarado anteriormente pela PGE/PROFIS, por ocasião do julgamento de 1ª instância e opinou, ao final, pelo IMPROVIMENTO do Recurso apresentado.

## VOTO

Inicialmente, cabe registrar que demanda idêntica à discutida nesta lide foi por mim relatada em outro processo administrativo, resultando na publicação do Acórdão nº 0082-12/03. Trata-se de questão eminentemente jurídica, cujo ponto de vista anteriormente externado, entendo deva ser mantido, preservando-se a segurança e a coerência dos julgados desta corte administrativa.

Dito isto, observo que a matéria posta em debate neste processo envolve uma hipótese de substituição tributária de operações que já ocorreram, ou seja, com fato gerador consumado, que a legislação comumente denomina de “diferimento” do tributo, de maneira que, neste caso específico, o substituto tem a obrigação de repassar o imposto ao Estado de origem da mercadoria, descontando do preço recebido o valor do gravame fiscal. Ingressou o substituído com medida judicial em que postulou que a mercadoria não deveria sofrer a antecipação, de forma que as operações retornaram ao regime normal de apuração. As notas fiscais foram emitidas com destaque do ICMS e o substituto foi cientificado pela autoridade judiciária de que não deveria fazer a retenção do imposto. Coloca-se, então a seguinte questão: caberia ao contribuinte descumprir a ordem judicial emanada de autoridade judicial de outro Estado ?

Neste caso específico o credor do imposto, objeto de glosa do crédito fiscal é o Estado de Alagoas, signatário com a Bahia e demais unidades federativas de acordo para adoção do regime de diferimento ou suspensão do ICMS nas operações com álcool etílico hidratado combustível, normas estas inseridas no Protocolo ICMS nº 19/99. As disposições do referido Protocolo, que regem a questão objeto deste processo, foram recepcionadas na legislação dos Estados signatários, entre os quais estão incluídos a Bahia e Alagoas, que pelo princípio da territorialidade só podem dar dimensão extraterritorial às suas normas tributárias internas por via de Convênios e Protocolos, celebrados nos termos do art. 102 do Código Tributário Nacional, aplicando-se em relação ao ICMS também as disposições do art. 9º da Lei Complementar nº 87/96. As normas de Convênios e Protocolos, entretanto, não inovam no sistema, apenas estendem a aplicação de normas já existentes nos ordenamentos dos entes signatários, cujas obrigações tributárias, dirigidas aos contribuintes, emanam de disposições das respectivas legislações internas.

Dessa forma, o recorrente é contribuinte nas duas unidades Federativas, ou seja, Alagoas e Bahia, devendo, portanto, se submeter a duas ordens jurídicas. O que vai definir a competência jurisdicional e fiscal é a titularidade do crédito tributário, ou seja, o sujeito ativo na relação de direito material. No caso em exame, o crédito tributário objeto da lide, envolve tributo devido ao Estado de Alagoas, que, todavia, não foi recolhido pelo recorrente em virtude dos remetentes do produto terem ingressado na Justiça daquele Estado, obtendo medida judicial que suspendeu os efeitos do Protocolo transferindo as operações para o regime de tributação normal. Não há como afastar do recorrente a sua condição de contribuinte do Estado credor, e, portanto, submetido às regras daquela unidade da Federação, inclusive pelo fato de ter inscrição no cadastro do ICMS de Alagoas, conforme exige o próprio Protocolo, em sua Cláusula Terceira, com fundamento, também, nas disposições da cláusula sétima do Convênio ICMS nº 81/93, que dispõe sobre normas gerais a serem aplicadas nos regimes de substituição tributária. Aliás, esse Convênio estabelece, em sua Cláusula oitava, que os contribuintes observarão as normas da legislação da unidade da Federação de destino da mercadoria.

Não vejo, assim, como afastar o recorrente da sua condição de sujeito passivo e, portanto, também sujeito à jurisdição daquela unidade em matéria de ICMS, desde que a questão envolva tributo devido à Fazenda Pública alagoana.

Não poderia a lide ser objeto de ações concomitantes, perante juízes da Bahia e de Alagoas, situação vedada na legislação processual. Nem mesmo à autuada caberia integrar a relação processual como parte, assistente litisconsorcial ou outra figura equivalente, já que a mesma não tinha interesse jurídico a defender em juízo. Sua obrigação limita-se a arrecadar e repassar o imposto ao sujeito ativo, abatendo o valor devido a título de ICMS, do preço pago pela mercadoria, que inclusive deveria vir descontado na nota fiscal, na hipótese de inexistência do comando judicial.

Logo, a competência, a meu ver, é do Poder Judiciário do Estado de Alagoas, credor do imposto, não havendo dúvida que neste caso é a justiça estadual que deve conhecer originalmente das lides que envolvam tributos de competência dos Estados. Define-se a competência em função do domicílio do requerido (réu), conforme estabelece a lei processual. Se a situação envolvesse tributo em que o Estado da Bahia fosse o credor, aí sim, caberia este integrar a relação processual. Mas neste caso, a situação é exatamente o inverso.

Peço vênica para discordar do relator da 1ª instância e da douta Procuradoria Fiscal, pois a tese apontada na Decisão recorrida e no Parecer da PGE/PROFIS de que o recorrente é sujeito estranho à relação processual em que litigam os remetentes do produto e o Estado de Alagoas não deve prosperar. O substituto, nesta hipótese, não figura como requerente da medida judicial, nem como requerido (autoridade coatora); mas é um terceiro que, pelas circunstâncias inerentes à natureza da questão, deveria realizar determinada conduta em cumprimento à determinação da legislação, mas que por imposição da ordem judicial foi proibido de assim agir. O jurista Marco Aurélio Greco, em seu livro, SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – ANTECIPAÇÃO DO FATO GERADOR – 2ª EDIÇÃO – MALHEIROS EDITORES, SÃO PAULO-SP, PAG. 176, menciona situação estruturalmente semelhante a esta, ocorrida no passado, quando os Bancos onde se encontravam depositados os Cruzados Novos bloqueados viram-se compelidos a cumprir medidas liminares expedidas em mandados de segurança impetrados pelos titulares contra autoridade competente do Banco Central. Cumpriram as ordens, às vezes até mesmo sob a ameaça de prisão de seus agentes. O fato de as instituições bancárias não serem partes na relação processual não lhes autorizava a descumprir o mandamento judicial, já que as mesmas tinham em depósito os valores que envolviam o objeto da decisão judicial.

Da mesma forma, o substituto tributário, apesar de não estar no pólo ativo ou passivo da relação processual é o sujeito obrigado na relação de direito material, pois a legislação lhe transferiu a responsabilidade pelo cumprimento da obrigação tributária. Ao efetuar o pagamento pela aquisição da mercadoria, deveria ele reter o imposto e repassar ao Estado credor. A Decisão judicial suspende exatamente essa obrigação instrumental e a transfere para o substituído. Não lhe caberia no caso contestar a legalidade da decisão, somente cumpri-la, já que a ordem emanou de autoridade judiciária do Estado credor do tributo, onde, o contribuinte é inscrito como sujeito passivo por substituição.

Suspendeu-se, em verdade, a aplicabilidade de todo o mecanismo da substituição tributária, pois a Decisão judicial é norma individual. Integra, portanto, o ordenamento jurídico. Incidiu a norma judicial que determinava a não-cobrança. O substituto estava proibido de agir, de cobrar, de reter o

imposto e proibido de operacionalizar a sistemática de substituição. Afastou-se o regime específico e voltou-se ao regime normal. No momento em que devia incidir a norma autorizando a arrecadação por substituição, incidiu a norma individual proibindo o seu exercício.

Cabe ainda observar que o regime de antecipação/substituição é um regime excepcional que escapa ao perfil que corresponde à regra geral, consistente na cobrança do ICMS por período de apuração. Nesse regime retira-se o substituído do regime de Apuração, passando a ficar submetido ao recolhimento antecipado. Por sua vez, o substituto está investido de um poder consistente em exigir do substituído a antecipação porque tem o dever legal de responder pelo seu recolhimento ao Fisco. A Decisão judicial que liberar o substituto da sua responsabilidade inibirá o exercício do respectivo poder instrumental de arrecadação.

E acrescente-se: nesta situação descabe dizer que o substituto teria, de algum modo, causado prejuízo ao Fisco da Bahia ou de Alagoas, pois não tomou qualquer iniciativa, limitando-se a cumprir a ordem judicial. Não cometeu infração e por isso não pode ser penalizado. A responsabilidade tributária de que estava investido o substituto cessou no instante em que houve Decisão judicial determinado que se comportasse de modo diferente. A responsabilidade pelos efeitos do processo judicial é de quem lhe deu causa, e não de terceiro que apenas deu cumprimento à ordem judicial. Afastada a aplicação da norma que excepciona, restaura-se a aplicação da norma geral que já existia (apuração e pagamento do imposto pelo regime normal).

Não há criação de norma pelo Judiciário; apenas é afastada a norma especial. Portanto, subsiste a dívida do substituído, dele exigível. Caberá ao Estado credor do tributo, no caso Alagoas, desenvolver as atividades de fiscalização para certificar se a obrigação tributária de seus contribuintes foi efetivamente cumprida.

Já o destinatário das mercadorias, que neste processo figura como recorrente, não cometeu qualquer ato ilícito. Limitou-se, volto a enfatizar, a cumprir ordem judicial originária de jurisdição onde o mesmo é inscrito. As operações, em função disso, ingressaram no regime de tributação normal até o momento da aquisição. E dessa forma aplicam-se as regras do regime normal, de acordo com o estabelecido no art. 91 do RICMS/97, que ao tratar do direito do crédito fiscal, prescreve que a compensação do imposto é reconhecida ao estabelecimento que tenha recebido mercadorias, ou para o qual tenham sido prestados os serviços, condicionado o direito apenas ao fato das mercadorias recebidas pelo contribuinte ou os serviços por ele tomados terem sido acompanhados de documento fiscal idôneo, emitido por contribuinte regular perante o Fisco, com o destaque do imposto anteriormente cobrado, devendo, ainda, este documento ser escriturado nas condições estabelecidas na legislação. Compulsando os autos, verifiquei que as notas fiscais onde estão registradas as operações objeto deste processo foram regularmente emitidas, havendo, inclusive menção, através de carimbo, dos postos fiscais por onde as mesmas transitaram, fato que evidencia que as mercadorias foram efetivamente postas em circulação, além de terem sido contabilizadas pelo recorrente, conforme atesta os documentos apensados ao PAF, às fls. 30 a 43.

Por último, cabe ainda ressaltar que produtos adquiridos pelo recorrente são tributados nas operações subseqüentes, devendo a empresa efetuar, inclusive, a substituição tributária, por se tratar o álcool combustível, mercadoria enquadrada no regime de antecipação também nas operações internas. Não admitir o direito ao crédito implicaria exigir que a empresa arque com o ônus de não

poder se compensar do imposto anteriormente incidente, tornando-o cumulativo, o que importaria em violação de princípio constitucional que integra a sistemática de apuração do ICMS. Em números simples a glosa do crédito resultaria na imposição de carga tributária de 12%, nas entradas, e mais 25% pelas saídas, que resultaria na exigência de imposto pela carga de 37%, situação essa não autorizada pela legislação fiscal vigente. Caberia à fiscalização, dessa forma, fazer auditoria dessas operações subseqüentes, e nesse sentido recomendamos a autoridade fazendária que assim proceda, a fim se verificar se o imposto devido na etapa subseqüente de saída foi devidamente apurado e recolhido pelo recorrente.

Em face do exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, pois o Auto de Infração é PROCEDENTE EM PARTE, sendo indevido o ICMS apurado no mês de janeiro de 2002, ficando inalterada, em relação aos demais itens, a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

#### **VOTO DISCORDANTE**

Em que pese o reconhecimento que faço da excelência do saber jurídico do Conselheiro Relator, Dr. Tolstoi Seara Nolasco, entendo que não cabe ao Conselho de Fazenda Estadual do Estado da Bahia aceitar o descumprimento de obrigação a que voluntariamente se submeteu em acordo firmado com o Estado de origem, face a decisão judicial dirigida ao contribuinte localizado em outra unidade da Federação, posto que a relação obrigacional surgida com o Protocolo não foi desfeita no Estado da Bahia.

Ingressando o substituído com medida judicial determinando que a mercadoria não deva sofrer a antecipação, as operações retornaram ao regime normal de apuração apenas no Estado de origem posto que o Estado da Bahia não desfez o pacto firmado com aquele Estado e, portanto, se mantém obrigado perante ele a proceder à retenção do imposto até a denúncia do citado acordo. Não compete ao CONSEF decidir sobre o cumprimento ou não pelo contribuinte de ordem judicial emanada de autoridade judicial de outro Estado, posto que fora da jurisdição alagoana.

Como bem coloca o ilustre relator do processo, os Estados signatários de protocolos, pelo princípio da territorialidade podem dar dimensão extraterritorial às suas normas tributárias internas por via de Convênios e Protocolos, celebrados nos termos do art. 102 do Código Tributário Nacional, aplicando-se em relação ao ICMS também as disposições do art. 9º da Lei Complementar nº 87/97. As normas de Convênios e Protocolos, no entanto, não inovam no sub-sistema tributário do Estado de origem, pois apenas estendem a aplicação de normas já existentes, mas inovam no ordenamento do Estado de destino, cujas obrigações tributárias, dirigidas aos contribuintes, emanam de disposições das respectivas legislações internas, aí incluídas a integração de normas resultantes de acordos interestaduais. Não fosse assim, não poderiam ser aplicadas pelos agentes fiscais que só podem aplicar normas emanadas do ente político a quem estão subordinados.

Como nos revela o ilustre Relator, o recorrente é contribuinte nas duas unidades federativas, ou seja, Alagoas e Bahia, devendo, portanto, se submeter a duas ordens jurídicas.

Se a ordem jurídica do estado de origem sofre constrição judicial, o mesmo não aconteceu com a ordem jurídica do Estado da Bahia, perdurando a relação obrigacional com o contribuinte deste Estado.

Evidenciado fica que o contribuinte sofre as conseqüência de um conflito de jurisdição. Mas os vícios da prestação jurisdicional não podem ser objeto de deliberação de órgãos administrativos, cabendo ao contribuinte insurgir-se contra eles perante o Poder Judiciário.

Entendo que a autuada não tinha interesse jurídico a defender perante o juízo do Estado de Alagoas, mas o tem em relação ao Estado da Bahia, posto que a relação obrigacional neste Estado decorre de sua condição de contribuinte e no caso de responsável perante o Estado da Bahia. Não fosse assim, não haveria necessidade de protocolo. Bastaria que o Estado de Alagoas estabelecesse em sua legislação obrigações a serem cumpridas por contribuintes dos estados destinatários, o que implicaria em extrapolação de jurisdição.

Peço vênia para discordar do relator quando admite similaridade estruturalmente quando os Bancos onde se encontravam depositados os Cruzados Novos bloqueados viram-se compelidos a cumprir medidas liminares expedidas em mandados de segurança impetrados pelos titulares contra autoridade competente do Banco Central, porque todos os bancos, em todo o País estavam regulados por aquele órgão federal, estando obrigados pelas normas do Manual de Normas e Instruções (MNI) editado por aquela autoridade federal.

As regras do regime normal, de acordo com o estabelecido no RICMS/97, condiciona o direito de uso do crédito às disposições da legislação na qual se integram os acordos interestaduais. Cumprido o acordo, caberia o direito ao crédito. Para afastar a relação obrigacional, caberia ao contribuinte insurgir-se na instância judicial para afastar os efeitos sobre si da decisão judicial do Estado de Alagoas.

Por fim, observo que compete ao CONSEF decidir pela nulidade ou pela procedência do ato fiscalizatório. Se o autuante faz cumprir a legislação interna, inclusive aquela decorrente de integração via acordos interestaduais, não pode o Conselho decidir que agiu de modo improcedente ou nulo. Decidir pela improcedência neste caso, implicaria em insegurança na relação obrigacional que tem o agente fiscal perante a administração tributária que o obriga ao cumprimento da legislação interna e dos acordos interestaduais.

Em face do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso interposto e mantenho a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** Auto de Infração nº 269200.0004/03-1, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.115,11**, acrescido de multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais, homologando-se os valores efetivamente pagos.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros – Tolstói Seara Nolasco, José Raimundo Ferreira dos Santos, Fauze Midlej e José Carlos Barros Rodeiro.

VOTOS VENCIDOS: Conselheiros – César Augusto da Silva Fonseca e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de fevereiro de 2004.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

CÉSAR AUGUSTO DA SILVA FONSECA – VOTO DISCORDANTE

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA - REPR. DA PGE/PROFIS