

PROCESSO - A.I. Nº 279463.0008/03-9
RECORRENTE - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JF nº 0121-02/04
ORIGEM - COFEP – DAT/SUL
INTERNET - 29.07.04

2ª CÂMARA JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0166-12/04

EMENTA: ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES DE ÁLCOOL HIDRATADO, POR NÃO INCLUIR O VALOR DO PIS/CONFINS DEBITADOS AOS DESTINATÁRIOS. Na definição de base de cálculo presumida do ICMS devido por substituição tributária, estão incluídas despesas vinculadas a operação de revenda do álcool combustível, entre elas as contribuições federais do PIS e da COFINS, retidos pelo distribuidor em nome dos postos revendedores. Descaracterizada a Infração. Modificada a Decisão da Junta de Julgamento. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

CIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA, através de seu advogado, ingressou com Recurso Voluntário, pedindo reforma da Decisão da 2ª JF, que julgou Procedente o Auto de Infração, no qual se exige ICMS, sob a acusação de que o contribuinte reteve e recolheu a menos o imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis para contribuintes localizados neste Estado. É dito ainda na peça de lançamento que o recorrente deixou de incluir na base de cálculo da substituição tributária do álcool os valores relativos à substituição tributária do PIS e da COFINS. O autuado afirma que a Decisão recorrida tomou por paradigma o Acórdão CJF nº 0041-12/03, de lavra da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF, tendo sido a íntegra do referido Acórdão à única fonte de fundamentação do voto do Ilmº relator da 1ª Instância. A citada Decisão paradigma, trouxe à tona o disposto no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que define a base de cálculo da substituição tributária, indicando como seus componentes, o valor da operação, bem como os montantes relativos a seguros, fretes, além de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores dos serviços. Sustenta que o PIS e a COFINS, relativos às operações dos postos revendedores, já compõem a base de cálculo do ICMS/ST, equivocando-se a 2ª JF em manter a procedência do referido Auto de Infração. Ao detalhar a questão, informa que o PIS e a COFINS devidos pelos postos revendedores são retidos antecipadamente pela impugnante através da sistemática de substituição tributária e que essas parcelas já se encontravam inclusas na base de cálculo do ICMS-ST e que a obrigação de retenção das contribuições federais é exigível desde de 1991, em relação ao faturamento do álcool etílico hidratado combustível (AEHC). Afirma que a base de cálculo para a apuração do ICMS devido por substituição, nas operações com combustíveis, estava definida na Cláusula Segunda do Convênio ICMS nº 105/92, revogada pela Cláusula terceira do Convênio ICMS nº 03/99 e que ambos os dispositivos normativos prevêm, em caso de inexistência de preço tabelado, que a base de cálculo é o valor da operação, acrescido de qualquer “encargo transferível” ou cobrado do destinatário, aplicados os percentuais de

margem de lucro. Aduz que esse percentual de margem de lucro, estabelecido mediante Convênio, presta-se a agregar um valor presumidamente praticado pelo posto revendedor, nas vendas a consumidor final, para fins de apuração do ICMS/ST. Em suma: que nas operações com álcool hidratado, realizadas pelo recorrente, no âmbito do Estado da Bahia, apurava-se a base de cálculo a partir da adição das seguintes parcelas:

- a) valor da operação ou preço de venda da distribuidora, na qual já estava incluído o ICMS próprio;
- b) o valor de quaisquer encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, desde que estes tenham ligação com a operação tributada;
- c) o valor resultante da aplicação do percentual de lucro ou margem de valor agregado. Além dessas parcelas o recorrente, em estrito cumprimento à legislação regente, destacava no corpo da nota fiscal e adicionava ao valor da operação, os valores relativos ao PIS e a COFINS, incidentes sobre o faturamento do AEHC, pelo posto revendedor, retidos antecipadamente por substituição tributária. Discorre que o entendimento do fisco estadual não pode prosperar, pois aplicar margens agregadas de lucro sobre parcelas do PIS e da COFINS retidos antecipadamente, acarretaria “*bis in idem*”, em razão das parcelas das mencionadas contribuições já estarem contempladas pelo referidos percentuais de agregação (MVA). Argumenta que o ICMS incidente sobre as saídas de AEHC promovidas pelos postos revendedores também é retido antecipadamente por substituição tributária e o que o valor da operação praticado pelo revendedor é presumido a partir da aplicação da margem de lucro, ao valor da operação praticado pela distribuidora, acrescido dos demais encargos transferíveis. No preço presumidamente praticado pelo posto revendedor já estão inclusos o PIS e a COFINS retidos por substituição. Diz que é dessa forma que se interpreta a legislação tributária, pois o contrário, estar-se-ia majorando a base de cálculo do ICMS-ST, fazendo com que o imposto incida sobre parcela já tributada, o que não se pode admitir.

Acrescenta que a partir de 01/07/00, com as alterações introduzidas na Lei nº 9.718/98, através da MP 1991-15, de 10/03/2000, posteriormente convertida na Lei nº 9.990/00, extinguiu-se a substituição tributária do PIS e da COFINS, e estas passaram a incidir sob alíquota zero, nas operações promovidas pelos postos revendedores. Para compensar essa nova situação, foram majoradas as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes no faturamento do AEHC pelas distribuidoras. Em virtude dessas alterações, não mais poderiam ser consideradas no cálculo das margens de valor agregado (previstas à época da autuação, nos Convênios ICMS nºs 105/92 e 03/99, as parcelas do PIS e da COFINS, anteriormente incidentes sobre os faturamentos dos postos revendedores, já que nesta fase as contribuições passaram a incidir sob alíquota zero). Assim, em 01/07/00, entrou em vigor o Convênio ICMS nº 37/00, a fim de adequar o ICMS à nova sistemática de tributação do PIS e da COFINS, que dentre outras providências, reduziu as margens de valor agregado a serem aplicadas nas operações com álcool hidratado.

Cita o recorrente, na peça impugnatória, precedente do CONSEF que agasalhou a sua tese, contida no Acórdão JF nº 0117-04/02, relator Anselmo Leite Brum. Em relação ao Acórdão CJF nº 0041/12/03, que reformou aquela Decisão de 1º grau, afirmou que parte do colegiado da Câmara votou em sentido favorável à recorrente. Ao final, requereu a reforma da Decisão da Junta de julgamento Fiscal, pugnando pela declaração de improcedência da autuação.

Remetidos os autos para a Procuradoria Estadual, foi exarado Parecer jurídico, através da Dra. Sylvia Amoêdo, que ao analisar os argumentos defensivos, observa que o Recurso Voluntário trata de matéria eminentemente jurídica, de interpretação legislativa, afirmando que o recorrente se arrima em Decisão de Junta de Julgamento que foi reformada pela 2ª Instância deste CONSEF

e, em que pese o fato do Recurso Voluntário devolver a matéria em sua totalidade à apreciação desse Conselho de Fazenda, as razões oferecidas pelo recorrente são inócuas e inaptas para proporcionar a modificação do julgamento. Em razão dessas considerações opinou pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

VOTO

O cerne desta lide fiscal envolve a discussão em torno das parcelas referentes às contribuições federais, do PIS e da COFINS, sujeitas à antecipação pelo autuado, em relação às operações promovidas pelos postos revendedores de combustíveis. A questão é saber se a mesmas devem ou não ser incluídas na base de cálculo do ICMS estadual, devido por antecipação, de responsabilidade do remetente, distribuidor de combustíveis, como parcelas adicionais ao preço praticado pelo substituto mais a margem de agregação.

Ao analisar detidamente essa controvérsia, observo que à época dos fatos geradores, lançados no Auto de Infração, a legislação atinente àquelas contribuições federais determinava que a distribuidora de álcool etílico combustível recolhesse, por substituição tributária, o PIS e a COFINS devidos pelos postos revendedores. Essas duas contribuições, incidentes sob o faturamento, representavam custos que se agregavam ao preço final do produto comercializado pelos postos revendedores, de forma, o legislador do ICMS, nas normas dos Convênios nº 105/92 e Convênio nº 03/99, ao estabelecer a base de cálculo presumida, já considerava todos os componentes de custo da revenda do produto praticados pelo varejista além da margem de lucro. A aplicação da MVA sobre o preço praticado pelo distribuidor, portanto, estabelece, de forma presumida, qual o valor que o consumidor irá pagar pela mercadoria, na etapa subsequente de revenda. Neste preço de revenda encontram-se incluídas as contribuições acima citadas, pois a mesmas estão vinculadas ao faturamento do varejista e, portanto, previstas na base de cálculo presumida do ICMS. A circunstância do legislador federal ter deslocado a responsabilidade pelo cálculo e pagamento ao distribuidor não altera a natureza dessas contribuições, que irão repercutir no preço pago pelo consumidor, estando portanto já incluídas na margem de agregação do imposto estadual. O raciocínio torna-se claro se abstrairmos a existência da substituição tributária das contribuições, deslocando o cálculo e pagamento desses tributos federais ao próprio revendedor. Conclusão: instituída a substituição das contribuições federais, deslocando a responsabilidade para a distribuidora, não pode a carga tributária ser majorada, pois a modificação se deu apenas no nível da responsabilidade pessoal pela obrigação tributária, não se verificando, no caso, a criação de uma nova obrigação pecuniária, repassada pelo distribuidor ao revendedor. Essas afirmativas tornam-se mais robustas quando analisadas as alterações promovidas pelo Convênio ICMS nº 37/00, vigente a partir de 01/07/00, que ao proceder modificações nas margens de valor agregado, nas operações com combustíveis, refletiu as alterações na sistemática de cobrança das contribuições, em especial, a introdução da alíquota zero nas operações promovidas pelos revendedores varejistas e a majoração das alíquotas nas distribuidoras, como forma de compensação. Em consequência da fixação da alíquota zero, na etapa de revenda, promovida pelos postos varejistas, foi a MVA também reduzida, refletindo a exclusão daquelas parcelas do custo de comercialização do álcool no varejo. A solução dessa lide, portanto, pressupõe a análise do fenômeno repercussão tributária, pois a base de cálculo presumida pelo legislador do ICMS contempla diversas parcelas do custo de revenda e a respectiva margem de lucro. Há que se observar, também, a própria evolução, no tempo, das normas tributárias, que refletem, com precisão, o acerto das argumentações da empresa recorrente. Assim, as parcelas objeto do Auto de Infração, envolvendo as contribuições do PIS e da COFINS, retidos pelo distribuidor, pelas operações devidas pelos revendedores, já estavam incluídas na margem de agregação prevista na norma de substituição tributária do ICMS, prevista no art. 512-B, inc. IV, do RICMS/BA, que regulamenta a norma da Lei nº 7.014/96, contida no art. 23,

inc. II, letra “b”. O Auto de Infração incide, dessa forma, em cobrança de ICMS em duplicidade, ou seja, a exigência fiscal incorre em “bis in idem”.

A Decisão de 1ª Instância, “*data maxima venia*”, ao se fundamentar no Acórdão CJF nº 0041-12/03, incorreu no erro de se ater à literalidade de uma norma, cuja interpretação não se esgota nas palavras do texto. Não há, em Direito, nenhuma situação em que o fato concreto e o texto da norma afastem a necessidade de confrontação pelo intérprete, de maneira que se possa fazer uma correta aplicação. No caso em questão, torna-se evidente que a aplicação do texto ficaria sem razão, se o julgador deixar de considerar que na definição de base de cálculo presumida estão incluídas inúmeras despesas vinculadas a operação de revenda, entre elas as contribuições federais. Daí que, partindo-se do texto normativo, há que se valer o intérprete das interpretações lógica (afastando as contradições), sistemática (adotando uma visão de conjunto do direito e dos fatos) e teleológica (compreendendo o fim ou objetivo da norma), sob pena de não adequar o direito posto ao caso concreto. A Decisão recorrida limitou-se à interpretação gramatical e isolada do texto normativo, acompanhando Decisão paradigma que padece dos mesmos erros. Razão assiste, portanto, ao recorrente, de forma que meu voto é pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPRODECENTE** o Auto de Infração nº 279463.0008/03-9, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 5 de julho de 2004.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS