

PROCESSO - A. I. Nº 298958.0001/04-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA
RECORRIDOS - ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO– Acórdão 1ª JF nº 0344-01/04
ORIGEM - COFEP – DAT/NORTE
INTERNET - 01/04/2005

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0067-12/05

EMENTA: ICMS. 1. 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 à 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. Mantida a Decisão recorrida quanto ao presente item. Vencido o voto do relator quanto a fundamentação externa no voto que descaracterizou a infração. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. AQUISIÇÃO INTERESTADUAL DE MERCADORIA SUJEITA AO REGIME DE DIFERIMENTO. FALTA DE COMPROVAÇÃO DO RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Modificada a Decisão recorrida. Tendo em vistas que as mercadorias ingressaram em seu estabelecimento no regime de tributação normal em face de cumprimento de ordem judicial. Nesta condição, a glosa do crédito fiscal implicaria em afronta ao princípio constitucional da não cumulatividade do imposto. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator quanto a fundamentação relativa à infração 1. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício, impetrados contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 30/03/04, exige ICMS, no valor total de R\$594.969,71, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Reteve e recolheu a menos ICMS no valor de R\$175.159,50, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado.
2. Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$419.810,21, referente à mercadoria adquirida em outras unidades da Federação, sujeita ao regime de diferimento e desacompanhada do comprovante de recolhimento do imposto.

O autuado interpôs defesa, fls. 59 a 70, alegando que a autuação não merece prosperar, pois é totalmente improcedente, conforme passou a relatar.

No que tange à infração 1, o autuado diz que a partir do mês de abril de 2000 as alíquotas do PIS e da COFINS foram reduzidas a zero pela Medida Provisória nº 1.991-16, de 11/04/00, e por suas reedições posteriores. Frisa que a Medida Provisória nº 2.158-35, de 2001, última reedição do Governo Federal sobre a matéria, encontra-se “fossilizada” pelo nosso Sistema Tributário. Conclui que a exigência fiscal, relativamente ao período de abril de 2000 até dezembro de 2001, deve ser cancelada de imediato. Para embasar suas alegações, transcreve os artigos 43, II, da Medida Provisória nº 1.991-16/2000, e 42, III, da Medida Provisória nº 2158-35/2001.

Explica que, em relação aos meses de janeiro a março de 2000, não incluiu na base de cálculo do ICMS-ST o PIS e a COFINS devidos pelos revendedores, tendo em vista que, por previsão constitucional, cabe à Lei Complementar nº 87/96 definir o fato gerador, a base de cálculo e o contribuinte do ICMS, o que deve ser observado por todas as Unidades Federadas. Após transcrever o art. 8º, II, “a”, “b” e “c”, da referida Lei Complementar, o defendente assevera que nesse dispositivo legal não está expresso que as contribuições sociais do PIS/COFINS devidas pelo revendedor substituído devem integrar a base de cálculo do imposto.

Afirma que os dispositivos dados como infringidos no Auto de Infração (artigos 126 e 512, do RICMS-BA aprovado pelo Decreto nº 6.284/97) não impõem a obrigação de se incluir na base de cálculo presumida as contribuições em comento. Aduz que, para a presunção ser considerada procedente, deveria estar consignado na legislação vigente que as citadas contribuições integram a base de cálculo do imposto.

Salienta que só em 29/12/01 foi publicado o Convênio ICMS nº 138, o qual consignou, expressamente, a inclusão daquelas contribuições na base de cálculo do ICMS-ST. Após transcrever o parágrafo primeiro da cláusula primeira do referido Convênio, o defendente afirma que o autuante somente poderia exigir a inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo do ICMS-ST com a vigência do mencionado Convênio. Em seguida, conclui que, em relação aos meses de janeiro a março de 2000, a autuação também não procede, pois não havia lei que determinasse a inclusão daquelas contribuições na base de cálculo do imposto.

Quanto à infração 2, o defendente alega que autuação não procede pelos seguintes motivos:

- As operações referentes a usinas localizadas nos Estados de Minas Gerais e Mato Grosso do Sul não gozam do benefício fiscal do diferimento e, como prova, anexa fotocópia das Notas Fiscais nºs 417, 3402 e 2536 (fls. 81 a 83). Solicita que sejam excluídas da autuação as exigências fiscais relativas às aquisições provenientes desses dois Estados.
- As aquisições provenientes do Estado de Alagoas foram realizadas sem o diferimento do ICMS em razão de Mandado de Segurança Coletivo impetrado pelo Sindicato do Açúcar e Alcool. Diz que, amparadas pela Decisão judicial, as usinas efetuavam o recolhimento do seu próprio imposto e efetuavam o destaque do ICMS nas notas fiscais. Como prova de sua alegação, anexou aos autos, por amostragem, fotocópias das Notas Fiscais nºs 4379, 26823, 51033, 12612, 25429, 713313, 14013, 7453, 52992 e 27430 (fls. 84 a 93). Diz que, como as usinas vendiam o álcool com o imposto embutido no preço, não há razão lógica para a exigência fiscal, uma vez que a defendente pagou o imposto “via” documento fiscal, o qual foi emitido nos termos do Mandado de Segurança. Salienta que o imposto é devido ao Estado de Alagoas. Frisa que a autuação fere o princípio constitucional da não-cumulatividade.
- Foi glosado o crédito fiscal referente à Nota Fiscal nº 153042 (fl. 94), a qual “foi emitida para acobertar transferência de AEH do estabelecimento de Ribeirão Preto para o de Alagoas”.

Ao final, o defendente solicita que o Auto de Infração em lide seja julgado Improcedente.

Na informação fiscal, fls. 97 a 99, o autuante, referindo-se à infração 1, explica que a mesma é decorrente da falta de inclusão, na base de cálculo da substituição tributária de álcool etílico hidratado carburante, das contribuições do PIS e COFINS, o que gerou diferenças no valor do imposto a ser recolhido. Aduz que a autuação foi baseada em Parecer da Gerência de Substituição Tributária (fls. 100 a 102). Também foi anexado ao processo um trabalho acadêmico (fls. 103 a 106), bem como comentários sobre o PIS/COFINS (fls. 107 a 111).

Quanto à infração 2, o auditor explica que a exigência fiscal está baseada na utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, referentes a aquisições de álcool etílico hidratado procedente de outras unidades da Federação, amparadas pelo regime de diferimento e sem a apresentação da respectiva GNRE. Diz que a sistemática do diferimento está prevista no Protocolo ICMS 19/99, do qual o Estado da Bahia é signatário. Transcreve dispositivos do citado Protocolo e o item “5.2”, alínea “c”, do inciso III, do art. 511, do RICMS-BA/97.

Ao concluir a sua informação fiscal, o autuante solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente.

O autuado recebeu cópia da informação fiscal e dos novos documentos acostados ao processo pelo autuante (fl. 114), tendo sido concedido o prazo regulamentar para manifestação.

Nessa nova oportunidade, o autuado se manifestou nos autos, alegando que a informação fiscal prestada lhe causa preocupação, pois ela evidencia que o autuante não leu atentamente os argumentos defensivos ou não quis entendê-los.

Quanto à infração 1, diz que, de julho de 2000 a dezembro de 2001, as alíquotas do PIS/COFINS foram reduzidas para zero. Frisa que o próprio Parecer acostado pelo autuante ao processo atesta esse fato. Junta ao processo fotocópia das Notas Fiscais n^{os} 98877 (emitida em março de 2000) e 104878 (emitida em julho de 2000) para comprovar que em março era informado o valor do PIS/COFINS, porém a partir de julho esse valor não era mais informado. Questiona: como o autuante conseguiu os valores do PIS/COFINS, se de julho de 2000 a dezembro de 2001 se as alíquotas foram reduzidas para zero? Em seguida, o próprio autuado responde: *“Data vênia, mas esses números foram inventados prejudicando a Defendente e podendo levar a erro de julgamento”*. No que tange ao período de janeiro a junho de 2000, o autuado diz que apresentou argumentos sólidos, porém não foram objetos de contestação por parte do autuante.

Relativamente à infração 2, o autuado, após repetir argumentos defensivos já expendidos na impugnação e já consignados neste relatório, afirma que o auditor fiscal não se deu ao trabalho de verificar as notas fiscais de aquisição de álcool, pois caso contrário teria comprovado a veracidade das alegações defensivas. Diz que não se resigna com as circunstâncias em que os pseudos créditos fiscais foram constituídos.

Ao finalizar, reitera os argumentos da defesa inicial e pede a Improcedência da autuação.

O PAF foi submetido à pauta suplementar, tendo a 4^a.JF decidido que o mesmo se encontrava em condição de ser instruído, devendo ser devolvido ao relator.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

“Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir imposto decorrente da retenção e recolhimento a menos do ICMS, por não ter o contribuinte incluído na base de cálculo do ICMS substituição, as parcelas correspondentes ao PIS/COFIN (Infração 01) e pela utilização indevida de crédito fiscal, referente à mercadoria adquirida em outras unidades da Federação, sujeita ao regime de diferimento e desacompanhada de GNRE’s (Infração 02).

Quanto à infração 1, a qual trata da questão relativa à inclusão das parcelas referentes às contribuições federais (PIS/COFINS) na base de cálculo da antecipação da tributária, devida pelas distribuidoras de combustíveis, quando da comercialização de álcool, a exigência fiscal encontra-se embasada no art. 8º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar 87/96, “in verbis”:

Art. 8º - A base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

(...)

II – em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*
- b) o montantes dos valores de seguro, de frete, e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes. (Grifos nossos).*

No mesmo sentido, a legislação ordinária Estadual da Bahia – Lei Estadual nº 7.014/96, no seu art. 23, inciso II, alínea “b” – reproduziu o disposto na Lei complementar.

Assim, a agregação dos valores pertinentes ao PIS/COFINS na base de cálculo da substituição tributária aplicada na operação de saída de produto álcool, desde que os adquirentes/destinatários sejam onerados pelos mesmos, é uma exigência legal.

Entretanto, a Medida Provisória nº 1991, de 12/04/2000, da Presidência da República, publicada no DOU, em 12/04/2000, em seu art. 43, as alíquotas da contribuição para o PIS/COFINS foram reduzidas a zero, logo não se pode falar em diferenças a partir de 01/07/2000.

Desta forma, somos pela manutenção parcial desta exigência fiscal, para os fatos geradores ocorridos até junho de 2000, no valor de R\$53.968,37, devendo ser excluída da autuação as demais parcelas, conforme abaixo:

MÊS/OCORRÊNCIA	VALOR DEVIDO EM R\$
JAN/00	10.740,99
FEV/00	10.081,65
MAR/00	8.279,22
ABR/00	7.048,43
MAI/00	8.578,64
JUN/00	9.239,44
TOTAL INFRAÇÃO 01	53.968,37

Relativamente à infração 2, ressalto que nas operações de saídas de álcool hidratado, promovidas por usinas, destilarias ou importadores e destinadas a Estados signatários do Protocolo ICMS 19/99, o imposto fica diferido para o momento em que ocorrer a entrada do produto no estabelecimento da distribuidora. Esse imposto que fica diferido deve ser recolhido ao Estado de origem, mediante GNRE, nos termos do art. 511, III, “c”, do RICMS-BA/97. Para que o autuado (distribuidora) utilizasse, como crédito fiscal, o imposto diferido, seria necessário que ele estivesse de posse da GNRE comprobatória do pagamento do imposto, conforme exige o item “5.2” do citado dispositivo. Como não foram trazidas pela defesa as GNRE’s, considero que assiste razão ao autuante e que a infração restou caracterizada.

Quanto às aquisições provenientes de Estados não signatários do Protocolo 19/99, no caso em lide, Minas Gerais, São Paulo e Mato Grosso do Sul, entendo que em relação a tais operações a infração não pode subsistir, por falta de amparo legal. Dessa forma devem ser excluídas da autuação as aquisições realizadas nos referidos Estados, conforme demonstrativo abaixo:

MÊS/OCORRÊNCIA	VALOR DEVIDO EM R\$
JAN/00	8.499,23
MAR/00	37.813,16
ABR/00	53.502,02
MAI/00	35.107,66
JUN/00	27.217,49
JUL/00	9.389,28
SET/00	23.831,85
OUT/00	10.737,27
NOV/00	42.545,01
DEZ/00	47.790,75
JAN/01	2.331,85
MAR/01	30.975,12
TOTAL INFRAÇÃO 02	329.740,69

Quanto às aquisições provenientes do Estado de Alagoas, entendo que não assiste razão ao autuado, pois as liminares concedidas pela Justiça do Estado de Alagoas, dirigidas ao Secretário de Fazenda daquele Estado não são endereçadas ao fisco baiano e não autorizam o autuado a utilizar créditos fiscais referentes às operações em lide. Sendo este também o entendimento do Ilustre Relator do Voto Discordante, Dr. César Augusto da Silva Fonseca, no Acórdão C/JF Nº 0013-12/04, o qual transcrevo para um melhor entendimento:

“VOTO DISCORDANTE

Em que pese o reconhecimento que faço da excelência do saber jurídico do Conselheiro Relator, Dr. Tolstói 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 conseqüências 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 o autuado 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 pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$383.709,06.”

“VOTO DISCORDANTE EM RELAÇÃO À PARTE DO ITEM 02 DO AUTO DE INFRAÇÃO

No tocante a manutenção do lançamento do crédito tributário referente às aquisições oriundas do Estado de Alagoas, o sujeito passivo alegou que por decisões judiciais obtidas pelas usinas envolvidas (Estado de Alagoas) foi afastada a aplicação do Protocolo ICMS 19/99, nas operações interestaduais com álcool etílico hidratado, sendo dado tratamento de regime normal, já que as usinas recolhiam o imposto incidente sobre a operação. Assim, o destinatário da operação, pelo princípio da não cumulatividade, utilizava tal crédito no abatimento de outros débitos.

Sobre a mesma matéria, em recente Decisão deste Colegiado, mediante Acórdão CJF nº 0013-12/04, o relator naquele processo aborda em seu voto todos os aspectos legais quanto ao não atendimento ao que determina o Protocolo ICMS 19/99, em decorrência de o Estado de origem da mercadoria (estado de Alagoas) ter ingressado com medida judicial postulando a não antecipação tributária do produto álcool, de forma que as operações retornaram ao regime normal de apuração.

Neste sentido, tenho o mesmo entendimento de que o tratamento dado pelo autuado ao se creditar dos valores destacados nos documentos fiscais, haja vista que o cumprimento da medida judicial pelo remetente das mercadorias, dando tratamento de regime normal de apuração para as aquisições, não caracteriza cometimento de irregularidade pelo contribuinte de destino das mercadorias, por ter, por força de processo judicial, adotado a apuração daquele imposto pelo regime normal. Além do que, o imposto exigido na presente ação fiscal se refere ao destacado nos documentos fiscais e é devido ao Estado de origem, no caso, o Estado de Alagoas. Observando, ainda, que estando a mercadoria é tributada nas operações subseqüentes, devendo o adquirente, na condição de estabelecimento distribuidor, efetuar a substituição tributária do álcool combustível, nas suas operações internas, exigindo-se o imposto relativo às operações subseqüentes.

Para melhor esclarecimento, passo a transcrever parte do voto do relator, Acórdão nº 0013-12/04 que passa a fazer parte integrante deste voto:

“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.”

Assim, concluo descaber a exigência do estorno dos créditos fiscais relativos ao combustível “álcool” oriundos do Estado de Alagoas, devendo, ser excluído da autuação o valor total do débito exigido neste item da autuação, de R\$ 419.810,21.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do item 02 do Auto de Infração.”

O Auto de Infração é julgado Procedente em Parte e a JJF recorre, de ofício, de sua Decisão.

Em seu Recurso Voluntário o recorrente contesta inicialmente o provimento parcial do item 1 da autuação, pelas seguintes razões: (I) em relação ao período de janeiro a junho/00, as contribuições do PIS e COFINS devidas pelo Revendedor/Substituto, segundo o art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, que define o cálculo do imposto, essas parcelas devem integrar a base imponible, por não se tratar de encargos, mas de tributos; (II) com relação à utilização indevida de créditos de ICMS, as Usinas da Alagoas, em cumprimento a Mandado de Segurança Coletivo, recolhiam seu próprio imposto, efetuando o destaque do mesmo nas notas fiscais de vendas, e, em consequência o imposto é devido ao Estado de Alagoas e não ao da Bahia; acrescenta que o descumprimento da Ordem Judicial importa em Crime de Desobediência previsto no art. 330 do Código Penal. Pede a reforma da Decisão recorrida.

A PGE/PROFIS, em Parecer ratificado pelo procurador do Estado, Assistente/PROFIS, opina pelo Provimento do Recurso Voluntário.

Entende a ilustre procuradora que, conforme determina o art. 8º, II, da LC nº 87/96, a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtidas pelo somatório das parcelas seguintes: o montante dos valores de seguro de frete e de outros encargos ou transferências aos adquirentes ou tomadores de serviços. Concorde com o recorrente que PIS e COFINS são autênticos tributos subordinados aos princípios constitucionais vetores da tributação, jamais podendo ser confundidos ou comparados com o termo encargo utilizado na Lei Complementar.

No que concerne ao item 2, comunga com o entendimento de que o procedimento adotado pelo autuado não caracteriza prática de infração fiscal, pois na hipótese em tela o contribuinte na condição de destinatário das mercadorias e nesta condição tão-somente cumpriu a ordem judicial autorizando a utilização do regime normal de tributação para o produto álcool, relacionado ao imposto destacado nos documentos fiscais, e, portanto, devido ao Estado de Alagoas, única parte legítima para exercer atividade tributacional. Concluindo, diz que, assim, a exigência há de ser reputada como insubsistente.

VOTO (Vencido quanto à fundamentação do item 1 do Auto de Infração)

Concordo plenamente com o entendimento da PGE/PROFIS, pois com relação ao item 1 da autuação o recorrente demonstrou estar acobertado pela LC nº 86/97, que não inclui PIS/COFINS na base de cálculo, por se tratar de tributos e não de encargos como bem esclareceu a ilustre procuradora em seu Parecer. Também quanto à aquisição de mercadorias procedentes do Estado de Alagoas, agiu corretamente o contribuinte. Respaldo essa convicção no opinativo da Procuradoria e no voto discordante transcrito às fls. 137 e 138, destacando que não se admitir o direito ao crédito seria exigir que a empresa arque com o ônus de não poder se compensar do

imposto anteriormente incidente, tornando-o cumulativo, com violação do princípio constitucional que integra a sistemática de apuração dos tributos.

Em face do exposto, conheço de ambos os Recursos para NEGAR PROVIMENTO ao Recurso de Ofício e DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário reformando a Decisão recorrida e julgar IMPROCEDENTE a ação fiscal.

VOTO VENCEDOR (Quanto à fundamentação do item 1 do Auto de Infração)

Peço *venia* para discordar do Sr. relator, pois na expressão encargos cobrados ou transferidos ao destinatário podem estar inclusos tributos, desde que esses “encargos tributários” sejam suportados economicamente pelo destinatário das mercadorias. É o chamado fenômeno da repercussão econômica dos impostos indiretos, cujo valor é de fato repassado ao adquirente do produto. O ICMS está inserido no rol dos impostos de incidência polifásica, ou seja, de incidência em várias etapas de circulação da mercadoria. Suportará o gravame do tributo o último adquirente na cadeia de circulação do bem, geralmente o consumidor final. Através do princípio constitucionalmente previsto da não cumulatividade, os contribuintes que participam das etapas intermediárias de circulação compensam o imposto devido pela operação por eles realizada com o valor do tributo incidente na etapa anterior. Repassa-se ao adquirente, na cadeia que integra o elo de circulação da mercadoria, diversos encargos, envolvendo, por exemplo, frete, seguro e tributos indiretos incidentes na operação de venda, de forma que no valor pago pelo comprador, estão embutidos o preço da mercadoria e aqueles itens mencionados. Na operação seguinte, aqueles encargos são embutidos no preço de revenda, incidindo o ICMS sobre o valor total, alcançando inclusive todos aqueles encargos suportados pelo revendedor.

Importante ressaltar, em relação à incidência do ICMS sobre outros tributos, que na legislação deste imposto há inúmeras hipóteses previstas neste sentido, de forma que não se configura em tributação vedada no ordenamento tributário vigente. A título de exemplo, podemos citar as operações de importação, tributadas pela União através dos impostos de importação, sobre produtos industrializados (IPI) e sobre operações de câmbio (IOF), cabendo o ICMS no desembaraço da mercadoria e integrando a sua base de cálculo todos os tributos federais acima mencionados, além de outros encargos. Há, também, incidência do ICMS sobre o IPI nas hipóteses em que a mercadoria é destinada diretamente ao consumo (art. 17, § 2º, da Lei nº 7.014/96), e também quando a mercadoria é tributada de forma antecipada, através do mecanismo da substituição tributária, situação em que na formação da base de cálculo presumida é incluído o valor do imposto federal sobre produtos industrializados (art. 23, II, “b”, da Lei nº 7.014/96).

Logo, a tese do Sr. relator de que na expressão encargos cobrados ou transferíveis ao destinatário, estampada na lei, não estão inclusos os tributos federais, destoa do que está previsto na legislação tributária vigente.

Entendemos que o fundamento para afastar a exigência do ICMS na presente lide fiscal é outra.

Tivemos oportunidade de, em outro processo, submetido a julgamento nesta 2ª Câmara de julgamento Fiscal do CONSEF, na qualidade de relator, enfrentar a mesma questão, envolvendo a discussão em torno da inclusão ou não das contribuições do PIS e da COFINS na base do cálculo do ICMS devido por substituição tributária, de forma que os fundamentos contidos naquela decisão serão abaixo reproduzidos passando a constituir parte integrante deste 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 inclusas 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 inclusas 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 inclusas 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 máxima 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”.

Concluo, dessa forma, votando pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, em relação ao item 1 do Auto de Infração, com os fundamentos acima apresentados, que são divergentes dos apresentados pelo Sr. relator. Com referência, ainda, ao Recurso Voluntário, pertinente ao item 2 do lançamento fiscal, e quanto ao Recurso de Ofício, acompanho o entendimento externado pelo relator deste processo.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298958.0001/04-0**, lavrado contra **ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LIMITADA**.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de março de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/ VOTO VENCEDOR (Quanto à fundamentação do item 1 do Auto de Infração)

FAUZE MIDLEJ – RELATOR/VOTO (Vencido quanto à fundamentação do item 1 do Auto de Infração)

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