

PROCESSO - A.I. Nº 271148.0715/04-2
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
RECORRIDOS - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0313-03/05
ORIGEM - SAT – DAT/NORTE/COFEP
INTERNET - 21/12/2005

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0448-11/05

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. IMPOSTO RETIDO A MENOS. Até 31/06/00, na definição do percentual da margem de valor agregado, componente da base de cálculo presumida do ICMS devido por substituição tributária, no caso do álcool hidratado, já estavam incluídas as contribuições federais do PIS e da COFINS, retidos pelo distribuidor em nome dos postos revendedores. Descaracterizada a infração. Modificada a Decisão recorrida. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL OU INTERMUNICIPAL NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO COM MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQÜENTES TRIBUTADAS. Refeitos os cálculos por auditor fiscal estranho ao feito, o imposto originalmente apurado foi reduzido. Mantida a Decisão recorrida. 3. IMPOSTO LANÇADO E RECOLHIDO A MENOS. DIVERGÊNCIA ENTRE OS VALORES PAGOS E OS ESCRITURADOS NO LIVRO FISCAL. Infração elidida pelo sujeito passivo, conforme comprovação apresentada na impugnação. Mantida a Decisão recorrida. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, se o valor das saídas omitidas for superior ao das entradas, deve ser exigido o imposto tomando-se por base o valor das saídas não declaradas. **b)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Como ficou constatada a falta de emissão de notas fiscais de saídas e as mercadorias estão enquadradas na antecipação tributária, deve ser exigida apenas multa por descumprimento de obrigação acessória. **c)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

d) SAÍDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. FALTA DE RETENÇÃO. Deve-se exigir o pagamento do imposto, na condição de contribuinte substituto em decorrência da saída de mercadorias enquadrada no regime de substituição tributária desacompanhada de documentação fiscal. Infrações caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia fiscal. Mantida a Decisão recorrida. Não acatado o pedido de diligência quanto à infração 3. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 3ª JJF, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte - Acórdão JJF nº 0313-03/05 -, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado. Consta, na descrição dos fatos, que não houve a inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo da Substituição Tributária do álcool hidratado, no período de janeiro a junho de 2000 - R\$52.100,74;
2. Retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado (diferença apurada no cálculo dos preços de óleo diesel no período de janeiro de 2000 a julho de 2001) - R\$11.953,89;
3. Utilização indevida de crédito fiscal referente ao serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas, nos exercícios de 2000 a 2003 - R\$641.152,77;
4. Recolhimento a menos do imposto em decorrência de desencontro entre os valores do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, no mês de setembro de 2000 - R\$3.778,27;
5. Falta de recolhimento do imposto relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis (álcool hidratado) efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entradas de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto o maior valor monetário – o das saídas, no exercício de 2000 - R\$11.256,08;
6. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques - multa de R\$79,71;
7. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2000 e 2001 - R\$69.938,36;

8. Falta de retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, e conseqüentemente sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques no exercício de 2000 - R\$2.620,41.

A Junta de Julgamento Fiscal inicialmente rejeitou a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, por entender que o PAF está revestido das formalidades legais, não se detectando nenhum dos motivos elencados no artigo 18, do RPAF/99 para a decretação de nulidade. Indeferiu o pedido de perícia, por ser desnecessária em vista das provas contidas nos autos, nos termos do artigo 147, inciso II, do RPAF/99.

No mérito, o órgão julgador deliberou manter o débito referente às infrações 1, 2, 5, 6, 7 e 8; decidiu pela procedência em parte da infração 3 e pela improcedência da infração 4, com base no seguinte entendimento:

INFRAÇÃO 1 – o posicionamento atualmente prevalente na SEFAZ é de que as parcelas de PIS e COFINS incidentes sobre o álcool hidratado compõem a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, no período de janeiro a junho de 2000, com base no disposto no artigo 8º, inciso II, alínea “b”, da Lei Complementar 87/96, regra repetida no artigo 23, inciso II, alínea “b”, da Lei nº 7.014/96, sendo devido o imposto exigido na autuação.

INFRAÇÃO 2 – foi reconhecida pelo contribuinte que, inclusive, recolheu o valor exigido com os acréscimos legais.

INFRAÇÃO 3 – após a realização de diligência, ficou constatado que se tratava de prestações de serviços de transporte interestadual vinculadas a operações de aquisições de mercadorias feitas pelo sujeito passivo, tendo sido acatado o crédito fiscal do citado frete, exceto os valores de ICMS não comprovados por DAR, GNRE ou CTCR, bem como os valores acobertados por recibos. Julgou-se procedente em parte a autuação, no valor total de R\$305.533,91, com base nos demonstrativos elaborados por fiscal estranho ao feito (fls. 3207 a 3218).

INFRAÇÃO 4 – restou comprovado que a diferença apurada se referia à falta de inclusão, no arquivo magnético, da Nota Fiscal nº 207985, emitida pela Shell do Brasil S/A, a qual foi devidamente escriturada no livro Registro de Entradas conforme a informação do diligente, razão pela qual foi julgada improcedente a autuação.

INFRAÇÕES 5, 6, 7 e 8 – as irregularidades foram detectadas em levantamento de estoques e foram julgadas procedentes porque:

- a) o sujeito passivo reconheceu o débito integral da infração 6 e parte do valor exigido na infração 7;
- b) foi feita diligência por fiscal estranho ao feito que concluiu que não houve nenhum registro de perdas e sobras de combustíveis nos livros fiscais do contribuinte, nem tampouco nas notas fiscais emitidas pela controladora do *pool*.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 3330 a 3359), o sujeito passivo pretende ver reformada a Decisão recorrida no que concerne às infrações 1, 3, 5, 7 e 8, apresentando os argumentos a seguir alinhados:

INFRAÇÃO 1 – alega que o PIS e a COFINS, devidos pelos postos revendedores e retidos por ele em razão do regime de substituição tributária, já haviam sido inclusos na base de cálculo do ICMS-ST, em conformidade com a legislação vigente à época do Convênio ICMS 03/99. Afirmar que o procedimento adotado está correto, sendo que a base de cálculo da substituição tributária do ICMS é apurada presumindo-se o preço de venda praticado no posto revendedor, no qual estão inclusos todos os tributos que incidem em sua operação de venda, inclusive PIS e COFINS devidos em razão do faturamento resultante da venda ao consumidor final, e transcreve o Acórdão nº 0166-12/04 referente ao Auto de Infração nº 2794630008039 lavrado contra seu estabelecimento.

Discorre sobre a tributação pelo PIS e pela COFINS, assegurando que a base de cálculo para apuração do ICMS devido por substituição tributária nas operações com combustíveis está definida na Cláusula terceira do Convênio ICMS 03/99, bem como pelo artigo 512, do RICMS-BA. Aduz que, em consonância com os citados dispositivos, apurava-se, à época, a base de cálculo do imposto a partir da adição das parcelas relativas ao valor da operação ou preço de venda da distribuidora, mais os valores correspondentes ao frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, acrescido do valor resultante da aplicação do percentual de MVA. Acrescenta que, além dessas parcelas, *“destacava no corpo da Nota Fiscal e adicionava ao valor total da operação os valores relativos ao PIS e à COFINS incidentes sobre o faturamento do AEHC pelo Posto Revendedor”*, e os autuantes consideraram incorreto esse procedimento, tendo sido lavrado o presente Auto de Infração para exigir a complementação do ICMS - substituição tributária. Alega que não pode prosperar o entendimento dos autuantes pois, aplicar percentual de MVA sobre as parcelas do PIS e da COFINS retidos antecipadamente por substituição tributária, acarretaria *“bis in idem”*, *“porque as mencionadas contribuições já estão contempladas pelos referidos percentuais”*.

Observa que o PIS e a COFINS próprios da distribuidora (incidentes sobre o seu faturamento) fazem parte do valor da operação, pois são considerados na formação de seu custo e, conseqüentemente, no preço de venda, estando contemplados na base de cálculo do ICMS do distribuidor e na formação da base de cálculo do ICMS – substituição tributária. Salienta, por outro lado, que o ICMS incidente sobre as saídas de álcool hidratado (AEHC), promovidas pelos postos revendedores, também é retido antecipadamente e, para tanto, o valor da operação praticado pelo revendedor varejista é obtido a partir da aplicação da margem agregada de lucro ao valor da operação praticado pela distribuidora, acrescido dos demais encargos transferíveis (relacionados apenas com a operação própria do distribuidor). Assim, afirma, a margem ou percentual agregado nada mais representa do que o *quantum* percentual que deve ser aplicado ao preço da distribuidora para que se obtenha o preço presumidamente praticado pelo posto revendedor e, neste preço presumido, já estão inclusos o PIS e a COFINS retidos por substituição.

Ressalta que a legislação posterior confirma os seus argumentos na medida em que, a partir de 01/07/00 com as alterações introduzidas na Lei Federal nº 9.718/98, foi extinta a substituição tributária do PIS e da COFINS e, em virtude de tais modificações, não mais poderiam ser consideradas, no cálculo das margens agregadas, as parcelas do PIS e da COFINS anteriormente incidentes sobre o faturamento dos postos revendedores, por que essas contribuições passaram a incidir à alíquota zero.

Alega que o Convênio ICMS 37/00, a fim de adequar o ICMS-ST à nova sistemática de tributação do PIS e da COFINS, reduziu as margens de valor agregado a serem aplicadas nas operações interestaduais com o álcool hidratado realizadas pelas distribuidoras, no caso em que estas tenham praticado preço no qual tenham sido consideradas as parcelas do PIS e da COFINS incidentes no restante da cadeia. Entretanto, lembra que se as distribuidoras estiverem dispensadas do pagamento das contribuições por meio de liminares judiciais, deverão utilizar as margens de valor agregado constantes no Convênio ICMS 03/99, superiores às previstas no Convênio ICMS 37/00, de forma a manter a carga tributária do imposto estadual, *“compensando-se a perda do ICMS próprio no ICMS retido por substituição tributária, já que na apuração deste, seriam utilizadas margens agregadas de lucro, que contemplavam a parcela do PIS e da COFINS, devidas pelo Posto revendedor e inclusas no preço final”*.

INFRAÇÃO 3 – argumenta que possui o direito aos créditos fiscais decorrentes de prestações de serviços de transporte nas saídas interestaduais de combustíveis (exercícios de 2000 a 2003) e, embora tivesse impugnado a diligência realizada e requerido a elaboração de planilha demonstrativa dos valores apurados pelo estranho ao feito, a Junta de Julgamento Fiscal negou o seu pedido de nova diligência, em flagrante desrespeito ao princípio do contraditório e da ampla defesa.

Repete as alegações referentes à diligência efetuada e conclui que, *“ou se averiguam por análise ou diligência os fatos alegados pelo recorrente por meio da prova documental anexada, ou se*

aceitam as alegações como verdadeiras, sob pena de se imputar à Recorrente ônus oriundo do cerceamento de seu direito de defesa”, já que “a Decisão recorrida quiçá analisou os pontos ressaltados pelo recorrente, dizendo apenas que adotava o laudo fiscal”.

Discorre sobre o princípio da não-cumulatividade do ICMS, aduzindo que os artigos 28 e 29, da Lei nº 7.014/96 garantem a manutenção dos créditos incidentes sobre fretes contratados por ele nas operações interestaduais que pratica sem carga tributária imediata. Ressalta que o § 2º do artigo 29 da Lei nº 7.014/96 veda o crédito do imposto incidente sobre as prestações de serviço somente se estas prestações estiverem isentas ou não tributadas.

INFRAÇÕES 5, 7 e 8 – contesta as diferenças encontradas nesta autuação relativamente aos produtos álcool hidratado, óleo combustível e álcool anidro, atribuindo-as aos seguintes fatos:

1. explica que o local onde se encontram armazenados seus combustíveis é denominado de *POOL*, que é um estabelecimento construído sob o regime de co-participação entre algumas distribuidoras de combustíveis, sendo que cada uma delas é proprietária de uma fração ideal do empreendimento, podendo, num mesmo tanque coexistirem produtos de todos os participantes do *pool*. Destaca que o estoque é controlado pela administradora à temperatura de 20°C e, de hora em hora, a administradora procede às correções dos volumes, totalizando tais correções ao final de cada dia;
2. diz que é comum a ocorrência de pequenas diferenças entre o volume faturado pela refinaria ou usina (à temperatura de 20°C), constante da nota fiscal, e aquele efetivamente recebido (à temperatura ambiente), na medida em que os produtos podem ser carregados em quantidades pouco superiores ou inferiores àquelas faturadas e, durante o transporte e o descarregamento, ocorrem pequenas perdas. Acrescenta que no momento do carregamento do produto é feita a conversão de temperatura, registrando-se na nota fiscal o volume à temperatura ambiente, mas que este ainda não é o volume escriturado em seus controles de estoque, mas sim *“aquele efetivamente recebido, igualmente registrado nas notas fiscais de recebimento da mercadoria”*;
3. alega que o álcool hidratado e os demais combustíveis armazenados, em face de sua volatilidade, sofrem variações volumétricas em função das variações de temperatura e umidade relativa do ar, além de perdas decorrentes do manuseio, o que pode ocasionar diferenças a maior ou a menor e, por essa razão, são procedidas correções nos volumes, baseado na temperatura obtida de hora em hora, totalizando-se as correções ao final de cada dia;
4. afirma que as diferenças apuradas nas correções de volumes são rateadas entre os participantes do pool, cabendo-lhe perdas proporcionais à sua participação, em litros de álcool hidratado, álcool anidro e óleo combustível, conforme relatado na impugnação, fato que não foi levado em conta pela fiscalização;
5. transcreve trecho do Parecer ASTEC nº 29/2000, no qual foi reconhecida a ocorrência de tais variações e a aplicabilidade dos índices de perdas e/ou sobras admissíveis determinados pelos órgãos reguladores do setor;
6. afirma que, apesar de realizar um controle rigoroso de seus estoques, ocorreram diversos lançamentos equivocados de entradas de mercadorias, em 25/12/01, em razão da substituição do sistema de processamento de dados, como se verifica das cópias dos documentos de lançamento extraídos de seus arquivos, de 727.167 litros de álcool hidratado, de 124.309 litros de óleo combustível 1B e de 235.310 litros de álcool anidro. Salienta que os erros somente foram descobertos em 01/02/02, data em que foram feitos os estornos, e que os lançamentos também foram feitos no inventário final de 2001. Assegura que as quantidades de entrada não condizem com a realidade de suas entradas, na medida em que todo o volume é carregado por caminhões-tanque, cuja capacidade máxima não ultrapassa 30.000 litros;
7. diz que no ano de 2000 procedia ao lançamento nos registros de estoques por ocasião do recebimento das notas fiscais de faturamento antecipado, dando-lhes o mesmo tratamento das

notas fiscais de venda normal, embora não houvesse efetivamente o recebimento do produto, o que ocorre apenas por ocasião da simples remessa (com o destaque do ICMS), o que normalmente não causava problemas. Entretanto, alega que, em 03/10/00, houve o faturamento antecipado de 93.000 litros de óleo combustível 1B, acobertado pela Nota Fiscal nº 83.021 de emissão da Petrobrás, a qual foi lançada em seus estoques e consta no inventário de 31/12/00, porém a mercadoria somente foi recebida em 06/03/01, por meio da Nota Fiscal nº 87.945. Afirma que, como a fiscalização utilizou, no levantamento fiscal, as notas fiscais de simples remessa e o volume escriturado no livro Registro de Inventário (de 156.545 litros em vez de 63.545 litros), houve duplicidade na contagem dos 93.000 litros.

Prossegue dizendo que a Agência Nacional de Petróleo (ANP) admite, como razoável, um índice de perdas entre 0,4% e 0,72% na estocagem, transporte e manuseio de combustíveis e o próprio CONSEF já acatou este entendimento no Acórdão CJF nº 0354-12/02. Lembra que o RICMS/97 (artigo 100) somente exige o estorno do crédito no caso de quebra anormal e argumenta que não foi feita a escrituração das perdas por meio de notas fiscais calçadas em relatórios emitidos pela controladora do POOL, como sugerido pelo diligente, porque *“não há na legislação do Estado da Bahia qualquer dispositivo legal que obrigue o recorrente a emitir notas fiscais calçadas com os relatórios do Pool, que indique as variações volumétricas inerentes à natureza e ao manuseio dos produtos combustíveis”*.

Conclui que as variações verificadas em seus estoques estão dentre os padrões fixados pelos órgãos competentes, não havendo elementos suficientes a caracterizar a ocorrência de nenhuma infração e pede a improcedência do Auto de Infração.

O representante da PGE/PROFIS, Dr. José Augusto Martins Junior, apresentou o seu Parecer (fls. 3365 a 3369) opinando pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado, o qual foi acatado pela Dra. Maria Olívia T. de Almeida, Procuradora Assistente da PGE/PROFIS, apresentando os seguintes argumentos:

INFRAÇÃO 1 – como não é possível, no regime de substituição tributária, estabelecer o valor final da operação, *“o legislador opera uma ficção jurídica definindo os lindes do elemento quantitativo do fato gerador do imposto”* e a Lei Complementar nº 87/96 determina que sejam incluídos na base de cálculo do ICMS por substituição tributária os encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes, inclusive o valor relativo ao PIS e à COFINS.

Conclui que *“não há que se falar, logicamente, em bi-tributação ou duplicidade de cobrança, pois, para que esta situação ocorra, necessita-se de contribuições distintas cobradas de sujeitos passivos distintos, sendo, no meu entender, perfeitamente adequado e legítimo seu encartamento no cálculo do MVA, em razão da sua inserção no valor final da operação”*.

INFRAÇÃO 3 – deveria o recorrente ter trazido aos autos *“lastro probatório necessário à elisão da infração”*, o que não foi feito, já que a lide gira em torno tão-somente dos valores de ICMS não comprovados por DAR, GNRE ou CTCR, bem como de valores esteados em recibos emitidos em favor da Usina Caeté.

Quanto à alegação do recorrente, de violação ao princípio da não-cumulatividade, afirma que *“resta claro pelo simples exame da aplicação do regime da substituição tributária que o ciclo plurifásico do ICMS, por conta da adoção deste regime constitucional excepcional, torna-se monofásico, não havendo mais que se falar em tributação subsequente ou creditamento posterior, pois o ICMS já foi recolhido em um só momento”*.

Acrescenta que o regime da substituição tributária caracteriza-se pelo fato de o contribuinte substituto responsabilizar-se, antecipadamente, pelo cálculo e pagamento do montante do tributo referente à operação própria e das sucessivas, desobrigando os contribuintes subsequentes de seu recolhimento, sistemática que encerra o ciclo de tributação, pois antecipa uma obrigação tributária que somente seria devida quando da ocorrência, no caso concreto, das sucessivas hipóteses de incidência expressamente previstas em lei, não havendo que se falar, portanto, em não-cumulatividade em tal regime, *“sob pena de desorganização de todo o sistema da proibição do imposto em cascata”*.

Prossegue dizendo que o entendimento do recorrente contraria a própria Constituição Federal, visto que o acatamento do crédito do imposto pago a título de substituição tributária representa uma cumulação de créditos, uma vez que, na operação sucessiva que irá ocorrer, já houve a compensação antecipada do ICMS.

Finaliza aduzindo que, com o encerramento do ciclo de tributação, as prestações de serviços sujeitas ao regime de substituição tributária não podem mais se amoldar, posteriormente, ao regime normal de apuração.

INFRAÇÕES 5, 7 e 8 – destaca que o recorrente não se desincumbiu da tarefa de comprovar, mediante documentos e por meio de sua escrituração, a existência de diferenças causadas pela variação no volume dos combustíveis em razão da temperatura e pela ocorrência de perdas e sobras, mesmo após a realização de diligência por fiscal estranho ao feito.

VOTO

Inicialmente apreciarei o Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo visando à reforma da Decisão recorrida no que se refere às infrações 1, 3, 5, 7 e 8.

Deixo de acatar o pedido de diligência feito pelo recorrente, relativamente à infração 3, considerando que:

1. ao contrário do alegado na peça recursal, a Junta de Julgamento Fiscal atendeu ao pedido do contribuinte para que fosse reformulado o relatório apresentado pelo diligente e elaborada nova planilha demonstrativa do crédito tributário (fl. 3152). Como se pode observar do documento de fl. 3202, o órgão julgador *a quo* converteu o PAF em diligência pela segunda vez, em atendimento ao pleito do autuado;
2. já se encontram nos autos todos os elementos documentais necessários ao meu convencimento, nos termos do artigo 147, inciso I, do RPAF/99, e, ademais, o recorrente deveria ter apontado especificamente as incorreções porventura existentes no relatório diligencial, considerando que todos os documentos fiscais encontram-se em sua posse.

No mérito, verifico que, na infração 1, exige-se o ICMS que foi retido e recolhido a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações de saídas internas subseqüentes de álcool etílico hidratado, sob a acusação de que o autuado (uma distribuidora localizada no Estado da Bahia) deixou de incluir o PIS e a COFINS na base de cálculo do ICMS-Substituição Tributária, no período de janeiro a junho de 2000.

Somente para esclarecer o contexto legal em que se insere a cobrança do ICMS – Substituição Tributária relativamente ao álcool hidratado, observo que o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) foram instituídos, respectivamente, pela Lei Complementar nº 07/70 e pela Lei Complementar nº 70/91, incidindo sobre o faturamento das empresas.

Desde a criação da COFINS, a partir de 01/04/92, as distribuidoras de combustíveis eram responsáveis pelo recolhimento da contribuição incidente sobre o seu próprio faturamento (2%) e, na condição de substitutos tributários, pela retenção e recolhimento da parcela devida pelos postos revendedores, incidente à alíquota de 2% sobre faturamento do álcool hidratado, da gasolina automotiva e do diesel. No caso do PIS, segundo o recorrente, foi atribuída à distribuidora a condição de substituto tributário somente a partir da vigência da Portaria nº 238/84, em 27 de dezembro de 1984.

Por outro lado, o Convênio ICMS 105/92 (revogado pelo Convênio ICMS Nº 03/99) já atribuía aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, **a partir da operação que os remetentes realizassem, até a última**, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estivesse localizado o adquirente.

Em sua Cláusula segunda, o referido Convênio estabelecia, desde 1997 (redação do Convênio ICMS 31/97) que a base de cálculo seria:

1. o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado pela autoridade competente;
2. na falta do preço a que se refere o item anterior, o montante formado pelo preço estabelecido pela autoridade competente para o remetente ou no caso de inexistência deste preço, o valor da operação, acrescido, em ambos os casos, do valor de qualquer encargo transferível ou cobrado do destinatário, adicionados, ainda, do percentual de 31,69% de margem de lucro, na hipótese de operações internas de álcool hidratado.

À época dos fatos geradores (janeiro a junho de 2000) a tributação pelo PIS e pela COFINS, referente à comercialização de álcool hidratado, era regulada pela redação original dos artigos 2º e 5º, da Lei Federal nº 9.718/98, a seguir transcritos:

***Art. 2º** As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.*

(...)

***Art. 5º** As distribuidoras de álcool para fins carburantes ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições referidas no art. 2º, devidas pelos comerciantes varejistas do referido produto, relativamente às vendas que lhes fizerem.*

***Parágrafo único.** Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda do distribuidor, multiplicado por um inteiro e quatro décimos.*

Vigia também, à época, o Convênio ICMS 03/99 que previa o seguinte:

1. na Cláusula primeira – que os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, poderiam atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estivessem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde se localizasse o destinatário;
2. no inciso I do § 1º da Cláusula terceira - que, na falta de preço máximo de venda a consumidor fixado por autoridade competente, na hipótese em que o sujeito passivo por substituição fosse a distribuidora de combustíveis, a base de cálculo seria “o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o remetente, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado”: Anexo I – operações internas (Bahia) com álcool hidratado – 31,69%.

O item 1 da alínea “b” do inciso I do artigo 512-A do RICMS/97, então vigente (repercutindo o teor da Lei nº 7.014/96 e do Convênio ICMS 03/99) determinava que o distribuidor de combustíveis seria o responsável pelo lançamento e recolhimento do imposto estadual, relativo às operações internas subsequentes com o álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de sujeito passivo por substituição. A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, segundo a alínea “a” do inciso IV do artigo 512-B, do citado RICMS/BA, deveria ser, nas saídas internas, o montante formado pelo valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado do percentual de margem de valor agregado (MVA) de 31,69%.

Dessa forma, a margem de valor agregado (MVA) prevista no referido Convênio e no RICMS/97 foi estabelecida naquele momento prevendo uma determinada carga tributária para o ICMS-Substituição Tributária, adaptada à legislação então vigente. Ao fixar a MVA de 31,69% para a

situação em tela, o legislador do ICMS objetivou alcançar o preço final de toda a cadeia produtiva referente ao álcool hidratado, isto é, até o preço de venda ao consumidor final praticado pelo revendedor varejista. Esta sempre foi a função precípua da margem de valor agregado (MVA): estimar o lucro dos contribuintes substituídos, de forma a alcançar um preço de venda o mais compatível possível com a realidade. Como se trata apenas de uma estimativa, é óbvio que jamais será exatamente o preço praticado no mercado, porém o ente tributante se satisfaz com ele e, após efetuada a substituição tributária, determina o encerramento da fase de tributação daquela mercadoria.

Voltando à incidência do PIS e da COFINS na comercialização do álcool hidratado, verifico que o distribuidor de combustíveis, à época dos fatos geradores deste lançamento, era, ao mesmo tempo, contribuinte e sujeito passivo por substituição:

1. na condição de contribuinte, era obrigado a recolher o PIS e a COFINS incidentes sobre o seu faturamento – neste caso, tais contribuições faziam parte da formação de seu custo e, conseqüentemente, do preço de venda por ele praticado nas operações de saída da mercadoria;
2. na condição de sujeito passivo por substituição, era obrigado a reter e a recolher o PIS e a COFINS devidos pelo estabelecimento varejista (posto revendedor), calculados sobre o preço de venda do distribuidor – nesta hipótese, cabe indagar se as contribuições federais mencionadas devem, ou não, ser adicionadas à base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, como se pretende no presente lançamento.

Ora, se a margem de valor agregado (MVA) de 31,69% foi fixada pelo Convênio ICMS 03/99 para as operações internas de comercialização de álcool hidratado com o objetivo de alcançar o preço final praticado pelos postos revendedores nas vendas ao consumidor final e se as contribuições para o PIS e COFINS existem desde 1984 e 1991, respectivamente, é bastante razoável supor que o legislador do ICMS considerou, na fixação dos percentuais da MVA, todos os tributos então incidentes na comercialização da citada mercadoria.

Raciocinando dessa maneira, parece-me evidente que as margens de valor agregado (MVAs), previstas legalmente até 30 de junho de 2000 para a circulação interna e interestadual de álcool hidratado efetivada pela distribuidora, já contemplavam em seu cálculo a carga tributária total relativa às contribuições para o PIS e COFINS devidas pelo estabelecimento varejista, pois, como mencionado anteriormente, um dos pilares do regime da substituição tributária é justamente a fixação de uma margem de valor agregado que permita estimar o preço a consumidor final praticado na ponta da cadeia produtiva, de forma a encerrar a fase de tributação do imposto.

Esse entendimento se torna bastante claro quando se analisam as modificações promovidas na Lei Federal nº 9.718/98, a partir de 01 de julho de 2000, pelas Medidas Provisórias nºs 1991-15 e 1991-18, de 2000, pela Lei Federal nº 9.990/00, de 21/07/00, e pela Medida Provisória nº 2158-35, de 2001 (com efeitos retroativos a 01/07/00), dentre outras Medidas Provisórias editadas. Ocorreram as seguintes alterações na legislação do PIS e da COFINS:

1. foram reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS e COFINS incidentes sobre a receita bruta auferida pelos comerciantes varejistas, decorrente da venda de álcool para fins carburantes (artigo 43, inciso II, da MP nº 1991-18/2000);
2. foram extintos a retenção e o recolhimento, por substituição tributária, das mencionadas contribuições federais, feitos até então pela distribuidora de álcool carburante nas saídas para o estabelecimento varejista;
3. foram majoradas as alíquotas das contribuições para o PIS e COFINS, devidas pela distribuidora de álcool carburante, para 1,46% e 6,74%, respectivamente, calculadas sobre a receita bruta decorrente da venda do álcool, exceto quando adicionado à gasolina (artigo 3º, da Lei nº 9.990/00).

Assim, a partir de 01/07/00, o faturamento dos estabelecimentos varejistas de álcool combustível deixou de ser tributado pelo PIS e COFINS, entretanto, foi aumentada a tributação incidente sobre a receita dos distribuidores, de forma a conservar a carga tributária então existente.

Com a alteração feita na tributação do PIS e COFINS, havia a necessidade de se adaptar as margens de valor agregado (MVA) utilizadas na apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, de maneira a não haver majoração da carga tributária do imposto estadual. Por outro lado, os Estados e o Distrito Federal perceberam que muitas empresas estavam obtendo liminares judiciais liberando-as do pagamento antecipado do ICMS e, dessa forma, decidiram editar o Convênio ICMS N° 37/00, com efeitos jurídicos a partir de 01 de julho de 2000, estabelecendo novas e **menores** margens de valor agregado (MVA) na hipótese de a distribuidora de álcool carburante, exceto quando se tratar de álcool adicionado à gasolina, “*praticar preço em que são consideradas no seu cálculo as alíquotas de um inteiro e quarenta e seis centésimos por cento e seis inteiros e setenta e quatro centésimos por cento, para a contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, respectivamente*” (Cláusula primeira, § 1º). A partir daí, ao invés de 31,69%, a MVA passou a ser de 23,38%, tendo sido, posteriormente, alterada em razão de modificações também ocorridas na legislação do PIS e da COFINS.

É importante salientar, contudo, que o próprio Convênio ICMS 37/00 previu, no § 3º da Cláusula primeira, que “*Na impossibilidade de aplicação, por qualquer motivo, dos percentuais previstos nesta cláusula para cálculo da contribuição para o PIS/PASEP e da COFINS, prevalecerão as margens de valor agregado constantes nos Anexos I e II e, se for o caso, no inciso I do § 3º da cláusula terceira, todos do Convênio ICMS N° 03/99, de 16 de abril de 1999*”, vale dizer, a MVA de 31,69%, nas operações internas.

Toda a exposição acima foi feita para deixar patente que a legislação do ICMS, no que concerne à substituição tributária referente ao álcool hidratado, foi editada no sentido de estabelecer e manter uma determinada carga tributária.

Os “*encargos transferíveis ou cobrados do destinatário*”, previstos nos Convênios ICMS 105/92 e 03/99, a meu ver, somente podem ser entendidos, na situação em análise, como valores inesperados despendidos pelos remetentes das mercadorias e repassados aos seus destinatários - inclusive tributos ou contribuições criados posteriormente à edição dos Convênios, os quais não poderiam ter sido previstos pelo legislador no momento da fixação de determinada margem de valor agregado -, o que, definitivamente, não é o caso dos valores do PIS e da COFINS, retidos e cobrados dos varejistas pelas distribuidoras de álcool desde 1984 e 1991, respectivamente.

Pelo exposto, considero que a inclusão dos valores referentes ao PIS e à COFINS na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, no período em análise, caracteriza o *bis in idem* e, por conseguinte, é indevido o débito ora exigido, merecendo reforma a Decisão recorrida, neste item da autuação, razão pela qual entendo que deve ser provido o Recurso Voluntário interposto. Aliás, neste sentido também enveredou a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, ao proferir a Decisão contida no Acórdão n° 0166-12/04, no bojo de Auto de Infração lavrado contra este mesmo contribuinte.

Na infração 3 exige-se o ICMS em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal referente ao serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operações com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas, nos exercícios de 2000 a 2003. Como foi objeto dos Recursos Voluntário e de Ofício, eu os analisarei conjuntamente.

Segundo o entendimento atualmente aceito pelas Câmaras do CONSEF (Acórdãos CJF n°s 439-11/02, 0227-11/04, 0980/01, 0211-11/04, 0367-12/02, 0047-12/03, 0063-12/04, 0158-11/04, 0302-12/05, 0291-12/05, 0447-12/02, 0008/12/03, 0424-11/03, 0252-11/03 e 0218-11/02 e CS n° 0220-21/02) considera-se legítima a utilização, como crédito fiscal, do imposto destacado nos conhecimentos de transporte rodoviário de cargas relativos ao transporte de combustíveis e lubrificantes (mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária), nas seguintes situações:

1. nas *aquisições e saídas interestaduais*, o crédito do imposto relativo ao serviço de transporte somente pode ser utilizado pelo contribuinte destinatário, independentemente de o frete ser a preço CIF ou FOB;
2. nas *aquisições e saídas internas*, entretanto, o crédito fiscal somente pode ser apropriado pelo contribuinte que arcou com o ônus do pagamento do serviço de transporte. Assim, se o frete foi contratado a preço FOB, o crédito fiscal pertence ao destinatário, porém se o frete foi a preço CIF, o crédito fiscal deve ser utilizado pelo remetente.

Ocorre que, segundo reconhecido pelo próprio sujeito passivo em sua impugnação de fls. 1007 a 1048, os créditos fiscais glosados pela fiscalização se referem “*a prestações de serviço de transporte contratadas em operações interestaduais que destinaram combustíveis ao Estado da Bahia*” e também em operações de saídas interestaduais de combustíveis realizadas pelo seu estabelecimento “com destino a contribuintes localizados em outras Unidades da Federação”.

A fim de proceder a uma separação dos valores, o PAF foi convertido em diligência pelo órgão julgador de Primeira Instância e, como o trabalho foi contestado pelo autuado, os autos foram remetidos de volta ao diligente para que informasse os valores de créditos fiscais que foram utilizados irregularmente, como constatado na diligência anterior (fls. 1246 a 1250), referentes a:

- a) “*nota fiscal apresentando um valor de crédito quando deveria ser inferior*”;
- b) “*falta de apresentação de nota fiscal de entrada e documento que dá suporte ao crédito*”;
- c) *CTRCs que não apresentaram possibilidade de identificar a nota fiscal de entrada*”;
- d) “*CTRCs que se referem a outros créditos*”.

Após a realização da segunda diligência, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu reduzir o valor do débito exigido, para R\$305.533,91, com base nos demonstrativos elaborados pelo estranho ao feito (fls. 3206 a 3218, 3235 a 3240 e 3255 e 3256), considerando ilegítimo o crédito fiscal referente às prestações de serviços de transporte vinculadas a saídas interestaduais de mercadorias, porém considerando correto o crédito fiscal utilizado pelo sujeito passivo nas entradas internas e interestaduais de mercadorias, bem como nas saídas internas, exceto os valores de ICMS não comprovados por DAR, GNRE ou CTRC, bem como os valores acobertados apenas por recibos emitidos em favor da Usina Caeté.

Apesar de inconformado com o trabalho diligencial, o contribuinte não apresentou, em sua manifestação de fls. 3294 a 3296, elementos de prova que pudessem demonstrar especificamente a existência de equívocos porventura cometidos, limitando-se a afirmar que as divergências encontradas foram decorrentes de não terem sido somados todos os valores dos impostos recolhidos pelas transportadoras, constantes nas GNRES e DARS e nas notas fiscais analisadas.

No Recurso Voluntário, o autuado apresentou os mesmos argumentos de seus pronunciamentos anteriores sem trazer aos autos as provas necessárias e, dessa forma, entendendo que não merece reforma a Decisão recorrida, pois foi proferida em consonância com a jurisprudência administrativa dominante e com os documentos analisados por fiscal estranho ao feito, razão pela qual não dou provimento aos Recursos de Ofício e Voluntário.

As infrações 5, 7 e 8, também foram objeto do Recurso Voluntário interposto e referem-se à exigência do imposto estadual decorrente de levantamento de estoques realizado nos exercícios de 2000 e 2001.

O recorrente alegou que as diferenças encontradas pelo autuante são decorrentes da não consideração de perdas ou sobras nos estoques, oriundos do manuseio dos produtos e de variações de temperatura nos tanques de combustíveis, além de lançamentos indevidos nos estoques constantes no livro Registro de Inventário.

Quanto às alegadas perdas e sobras de combustíveis, entendo que, no caso em exame, não podem ser acatadas. Primeiro, porque, embora estejam previstas na legislação federal, não há nenhum documento que comprove a sua existência e, mais importante, que as quantifique, conforme atestado pelo diligente estranho ao feito. Segundo, porque, como indicado pelo próprio

Recorrente, tanto podem ocorrer perdas como sobras de mercadorias, havendo a possibilidade de diminuição, mas também de majoração, nas diferenças apuradas pela fiscalização no levantamento de estoques e a falta de comprovação de tais perdas e sobras de combustíveis, com base em elementos de prova, inviabiliza a sua consideração.

O Recorrente argumentou, ainda, que *“não há na legislação do Estado da Bahia qualquer dispositivo legal que obrigue o recorrente a emitir notas fiscais calçadas com os relatórios do Pool, que indique as variações volumétricas inerentes à natureza e ao manuseio dos produtos combustíveis”*. Todavia, como dito acima, a questão se resume na existência, ou não, de provas materiais que permitam quantificar as alterações nos volumes dos estoques dos combustíveis, porque a sua consideração tanto pode beneficiar como prejudicar o contribuinte.

Relativamente aos equívocos cometidos na escrituração de entradas de mercadorias, ainda que se possa admiti-los, não vejo como podem ter interferido nos estoques finais dos produtos escriturados no livro Registro de Inventário, já que o referido livro representa a contagem **física** do estoque existente no estabelecimento na data do encerramento do exercício financeiro, o qual é, inclusive, arrolado no Balanço Patrimonial. Sendo assim, entendo que não merece reforma a Decisão recorrida no que tange às infrações 5, 7 e 8, devendo ser improvido o Recurso Voluntário impetrado.

Relativamente à infração 4, objeto do Recurso de Ofício interposto, constato que restou comprovado, pela diligência realizada por fiscal estranho ao feito, que a diferença apurada pelo autuante se referia à falta de inclusão, no arquivo magnético do contribuinte, da Nota Fiscal nº 207985, emitida pela Shell do Brasil S/A, a qual foi devidamente escriturada no livro Registro de Entradas, conforme os documentos de fls. 1107 e 1108, não merecendo reparo a Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal.

Por tudo quanto foi exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para reformar a Decisão recorrida, excluindo apenas o valor de débito referente à infração 1, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 271148.0715/04-2, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$401.302,65**, sendo R\$62.963,44 atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$338.339,21, acrescido das multas de 60% sobre R\$327.083,13 e 70% sobre R\$11.256,08, previstas no art. 42, II, “e”, III e VII, “a”, da citada Lei, e dos acréscimos legais, além das multas no valor de **R\$40,00 e 1 UPF-BA**, previstas no art. 42, XXII, da mencionada lei, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

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