

A. I. N º - 269356.0025/04-0  
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
AUTUANTES - ANTONIO FERREIRA DA SILVA e UBIRATAN LOPES DA COSTA  
ORIGEM - INFRAZ JUAZEIRO  
INTERNET - 10/08/2005

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF Nº 0282-01/05**

**EMENTA:** ICMS. 1. 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. Mantida a inclusão dos PIS/COFINS na base de cálculo da substituição tributária. Previsão disposta na LC nº 87/96, repetida pela Lei nº 7014/96. Infração caracterizada. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a).** SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL NÃO VINCULADO A OPERAÇÕES SUBSEQÜENTES COM MERCADORIAS TRIBUTADAS. OPERAÇÃO COM SAÍDA IMUNE. GASOLINA E ÓLEO DIESEL. RETENÇÃO DO ICMS PARA O ESTADO DE DESTINO. É vedada a utilização de crédito fiscal decorrente do serviço de transporte tomado, relativo à operações interestaduais de circulação de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cabendo ao Estado de destino arcar com o crédito a que o destinatário faz jus. Infração caracterizada. Este órgão julgador não tem competência para declarar a constitucionalidade e a ilegalidade da legislação tributária baiana. **b).** MERCADORIA ADQUIRIDA EM OUTRA UNIDADE DA FEDERAÇÃO. PAGAMENTO DO IMPOSTO DIFERIDO PARA O MOMENTO DA ENTRADA NO DISTRIBUIDOR. As operações interestaduais de aquisição de álcool etílico hidratado, antes de novembro de 1999, eram realizadas pelo regime normal de tributação. A partir de novembro de 1999, passaram a serem regidas pelo Protocolo ICMS 19/99. Entretanto, a apuração retornou ao regime normal em razão de medida judicial interposta pelos contribuintes substituídos. Afastada a responsabilidade tributária do sujeito passivo por não ser o causador da medida que afastou o regime de substituição tributária. O Estado da Bahia não sendo credor do imposto deferido, cabe-lhe a exigência do imposto em relação às etapas subseqüentes. A fiscalização baiana deverá certificar se o tributo foi apurado e recolhido em relação às saídas promovidas pelo autuado. Infração insubstancial. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 15/12/2001, exige ICMS no valor de R\$303.768,10, em decorrência das seguintes irregularidades:

- 1- Reteve e recolheu a menor o ICMS, no valor de R\$13.401,82, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado, não incluindo o PIS/COFINS na base de cálculo da Substituição Tributária do Álcool Hidratado, no período de janeiro de 1999 a maio de 2000.
- 2- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$76.002,98, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria com saída subsequente tributadas.
- 3- Utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$214.363,30, referente a mercadoria adquiridas de outras unidades da federação sujeitas ao regime diferimento e desacompanhadas do comprovante de recolhimento do imposto, referente à aquisição de álcool etílico hidratado carburante de fornecedor de outro Estado sem o comprovante do recolhimento do ICMS.

O sujeito passivo impugnou o lançamento tributário, através de advogado legalmente habilitado, às fls. 302 a 341, alegando decadência em relação aos fatos geradores de janeiro a novembro de 1999, citando doutrina e transcrevendo § 4º, do artigo 150 do CTN, tecendo comentários sobre fraude e simulação.

Quanto ao mérito, em relação a infração 01, aduz que na verdade, as parcelas do PIS e COFINS consideradas como não inclusas na base de cálculo, se referem ao valor devido pelos Postos Revendedores em suas vendas aos consumidores finais. Tal imputação teria decorrido da inobservância do Parágrafo Primeiro da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 105/92 e posteriores alterações, as quais transcreveu. Ressalta que a mesma redação foi mantida no Convênio ICMS 03/99, parte da autuação refere-se ao período regido por este diploma (maio de 1999 a maio 2000).

Assevera que o procedimento do autuado está correto e não merece reparos. A base de cálculo da substituição tributária é calculada presumindo-se o preço de venda praticado pelo Posto Revendedor, no qual já estão inclusos todos os tributos que incidem em sua operação de venda, inclusive o PIS e COFINS incidente na oportunidade.

Argumenta que desde a instituição da COFINS, a partir de 1991, as distribuidoras de combustíveis, na condição de substitutos tributários, eram responsáveis pela retenção e recolhimento da parcela devida pelos Postos Revendedores. No caso do PIS, tão somente foi atribuída a distribuidora a partir 27/12/84, pela Portaria nº 238/84. A partir de 01/02/99, com a vigência do artigo 4º, da Lei nº 9718/98, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do PIS e COFINS, incidentes sobre o faturamento da gasolina e do diesel pelos Postos Revendedores, foi transferida para refinaria de petróleo. Manteve-se para as distribuidoras, a condição de substituta tributária dos varejistas, quanto aos faturamentos nas vendas de AEHC.

Assevera que as parcelas do PIS e da COFINS retidos antecipadamente pela distribuidora, compõem o preço praticado pelos Postos, presumidos através da composição da base de cálculo do ICMS-ST, resta inconteste que o procedimento fiscal adotado pela impugnante, está em estrita obediência ao convênio ICMS 105/92 e convênio ICMS 03/99, o que implica a plena improcedência dessa parte do Auto de Infração.

Ressalta que, a partir de 01/07/00, com as alterações introduzidas à Lei 9.718/98, através da Medida Provisória nº 1991-15 de 10/03/2000, posteriormente convertida na Lei nº 9.990/00 de 21/07/00, extinguiu-se a substituição tributária do PIS e COFINS, estas contribuições passaram a incidir sob alíquota zero nos Postos Revendedores. Para compensar, foram majoradas as alíquotas do PIS e da COFINS incidentes no faturamento de AEHC pelas distribuidoras. Acrescenta que, no dia 01/07/00 entrou em vigor o Convênio 37/00, que, a fim de adequar o ICMS a nova sistemática de tributação do PIS e da COFINS, dentre outras providências, reduziu as margens de valor agregado a serem aplicadas nas operações interestaduais com AEHC realizadas pelas distribuidoras, em que estas tenham praticado preço no qual tenham sido consideradas as referidas parcelas incidentes no restante da cadeia.

Transcreveu trecho de decisões do CONSEF sobre o tema.

No tocante a infração 02, destaca que todas as notas fiscais e os respectivos conhecimentos de transportes, refere-se a fretes relativos a operações interestaduais que destinaram combustíveis e lubrificantes ao estabelecimento de Juazeiro, o que pode ser verificado através dos exames dos documentos. Tendo requerido perícia.

Salienta que as Câmaras do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, pacificando entendimento no sentido de que, independente das operações realizarem-se sob as cláusulas CIF ou FOB, os créditos do ICMS incidente sobre os serviços de transporte correlatos devem ser tomado pelo destinatário dos combustíveis contra o Estado destinatário das mercadorias, *in casu*, o Estado Bahia, tendo transcritos trechos dos Acórdãos CJF Nº0218-11/02 e CJF Nº 0220-21/02.

Argumenta que o direito ao crédito, além da jurisprudência do CONSEF, também é assegurado pela Constituição Federal, citando doutrina sobre o tema.

Sustenta que o fato do imposto incidente sobre a operação ter sido recolhido e cobrado antecipadamente, não significa dizer que a operação posterior à retenção será não tributada, ou que o contribuinte perde o direito ao crédito do ICMS correspondente a contratação do serviço de transporte-ICMS sobre frete, transcrevendo a Ementa da Resolução nº 1289/99.

Relativamente a infração 03, esclarece que as aquisições de AEHC ocorriam sempre segundo um dos critérios:

- a) Sem que o fornecedor houvesse destacado o ICMS na nota fiscal, em razão da sistemática de diferimento, determinada pelo Protocolo ICMS 19/99, motivo pelo qual efetuava o recolhimento do ICMS referente à operação de seu fornecedor e aproveitava o crédito decorrente;
- b) Com destaque na nota fiscal, seja em período anterior à vigência do protocolo ICMS 19/99, seja em razão de determinação judicial para que seu fornecedor recolhesse o ICMS incidente sobre sua operação, motivo pelo qual, em atendimento ao princípio da não-cumulatividade, ela efetuava o crédito do imposto pago por seu fornecedor.

Diz que em ambas as ocasiões, não há motivo para autuar-se a impugnante, que agiu sempre em consonância com o preceituado pelas normas, ou determinado pelo Poder Judiciário.

Em seguida passou a analisar os dois casos.

Em relação às aquisições mediante notas fiscais sem destaque do ICMS, o qual foi integralmente recolhido pela impugnante, entende ser legítimo o aproveitamento dos créditos. Destaca que o artigo 509, §3º, I, do RICMS/97, apontado pelo fiscal autuante como dispositivo infringido pelo autuado, em nada guarda relação com o objeto da presente impugnação, pois trata de operações de venda de lingote e tarugos de metais não-ferrosos, o que não possui nenhum vínculo com o lançamento tributário sob exame.

Uma vez que a norma tida como infringida não guarda nenhuma pertinência com a real atividade do autuado, não há como se pretender atribuir a validade à exigência fiscal, motivo pelo qual deve o presente item ser desconsiderado e excluído da ação fiscal. Isso se avulta pelo fato de que, relativamente ao período de abril de 2001, o fiscal autuante considera infringido o artigo 512 do RICMS/97, o qual foi revogado desde 04/11/1999, por força do Decreto nº 7.691, de 03/11/1999. Acrescenta que, é desnecessário dizer-se que não se pode autuar ninguém pelo suposto descumprimento de uma norma que não existe mais no mundo jurídico.

De toda sorte, ainda que não houvesse irregularidade formal na autuação, o autuante demonstrará, documentalmente, no item III. 3.c, de sua defesa, que recolheu o ICMS incidente sobre as notas fiscais arroladas na infração 3, especificamente nos períodos de março e abril de 1999 (já atingidos pela decadência).

Quanto às aquisições mediante notas fiscais com destaque do ICMS, as mesmas ocorreram por dois motivos: a) por inexistência de determinação normativa de diferimento, antes da vigência do Protocolo ICMS 19/99 e b) por determinação judicial em mandados de segurança impetrados pelos fornecedores do autuado, que lhes atribuía a responsabilidade pelo recolhimento do ICMS incidente sobre suas operações.

Os períodos que envolvem a primeira premissa acima dispensam maiores explanações. As operações encontravam-se sob vigência do regime normal de tributação, vindo as notas fiscais com destaque do imposto, legitimando o direito de crédito da impugnante, nos termos do art. 28, da Lei 7.014/96, art. 24 da Lei Complementar 87/96 e do art. 155, § 2º, I, da CF.

Os períodos que envolvem determinações judiciais para que o fornecedor recolhesse o ICMS incidente sobre suas operações, no entanto, merece aprofundamento para que se faça uma análise precisa do tema. As operações interestaduais com AEHC a partir de novembro de 1999 passaram a ser regidas ordinariamente pelo Protocolo ICMS 19/99, que em sua Cláusula 1º, confere às operações interestaduais do referido produto, a incidência do ICMS sobre as operações de saída do produtor de álcool, para o instante em que esse produto entrar no estabelecimento da distribuidora de combustíveis (ora impugnante), consoante o texto que transcreveu.

No exercício de suas atividades adquiriu AEHC junto a diversos fornecedores, dentre os quais alguns possuíam medidas liminares obtidas em Mandado de Segurança, impedindo a aplicação do Protocolo ICMS 19/99, determinando que se submetesse ao regime normal de tributação do imposto. Portanto, o ICMS incidente sobre as saídas de AEHC dos fornecedores foi integralmente recolhido, por eles aos Estados de origem, justamente por haver determinação judicial. Sendo imprópria qualquer alegação de falta de recolhimento ao Estado de origem do álcool, porquanto o produtor do AEHC recebeu, por determinação judicial, tal atribuição, tendo destacado nas suas notas fiscais o valor do imposto a ser debitado, por cada operação, fazendo nascer, assim, o direito de crédito do autuado.

Assevera que a infração é improcedente, tendo em vista que o dispositivo apontado pelos autuantes como infringido não guarda nenhum vínculo com a atividade do autuado.

Às folhas 38 a 401, elaborou um quadro descritivo de todas as notas fiscais arroladas pelos fiscais autuantes em cada período, seguidas da indicação de quais delas tiveram seu imposto recolhido pelo autuado e quais contêm destaque do imposto.

Ao final, requer que seja declarada a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal, fls. 465 a 469, os auditores autuantes argumentam que o autuado tomou ciência da autuação em 27/12/2004, não havendo que se falar em decadência, posto que tal instituto só alcançaria a presente autuação na eventualidade da ciência ter ocorrido a partir de 01/01/2005, fato que não ocorreu, como a própria defesa reconhece.

Em relação ao PIS e COFINS na base de cálculo da substituição tributária, entendem que o Acórdão CJF Nº 0041-12/03 é o mais correto no tocante a sistematização da cobrança da ST, em especial as regras contidas na LC 87/96 e da Lei nº 7.014/96 sobre a estruturação da base de cálculo. Salientam que à distribuidora de combustíveis foi atribuído o papel de cobrar o PIS e COFINS do revendedor na figura de substituto tributário. Para o ICMS, o responsável pela substituição tributária da cadeia de comercialização do álcool hidratado é a distribuidora. Logo, indiferente de calibragem ou não de MVA, o substituto tributário ao compor a base de cálculo, deve inserir todos componentes dentro do comando legal. Se a MVA estava mal calibrada, caberia ao Estado ajustá-la e, se não o fez, o contribuinte deveria ter reclamado. Sendo assim, a distribuidora teria que calcular o ICMS de forma correta e não como o fez.

Em relação a infração 02, relativo ao ICMS sobre o serviço de transporte interestadual, esclarecem que o mesmo fica com o crédito vetado em função de não haver operação subsequente tributada. Sendo assim, estornaram apenas os valores referentes às saídas interestaduais e mantiveram os créditos referentes às operações internas, conforme folhas 39 a 192. Entretanto, concordam com o pedido de diligência.

Ressalta que o estabelecimento autuado localiza-se no município de Juazeiro e não em São Francisco do Conde, como erroneamente consta da defesa, razão pela qual boa parte de suas vendas é destinada aos Estados de Pernambuco e Piauí, vendas essas cujos créditos de ICMS referentes aos serviços de transporte interestadual foram todos glosados.

No tocante a infração 03, transcreveu o *caput* do art. 511, o inciso III, “c”, I, 5.2, do RICMS/97, para fundamentar sua alegação de que o aproveitamento do crédito somente pode ocorrer após o recolhimento do ICMS deferido. Em seguida transcreveu o art.93, I, “a”, do mesmo regulamento.

Destaca que as decisões judiciais vinculam apenas as partes da respectiva relação jurídica, não beneficiando ou prejudicando terceiro, conforme disposto no artigo 472, do Código de Processo Civil.

Com relação às operações anteriores a novembro de 1999, sob o amparo do regime normal de tributação, concordaram com o argumento defensivo, excluindo-se as notas fiscais daquele período cujos créditos foram glosados, o que reduz o valor reclamado para essa infração R\$175.124,83, conforme demonstrativo que acostou, concedendo ao autuado o prazo de dez dias para se pronunciar.

Em relação ao erro na tipificação, esclareceram que o RPAF prevê expressamente que erros quanto à tipificação das infrações, desde que estas estejam devidamente relatadas, não são justificativas para improcedências ou anulações de Auto de Infração, daí razão de manterem pela manutenção integralmente a infração, ressaltando a exclusão das notas fiscais anteriores a novembro de 1999, pelos motivos já expostos.

À folha 475, o autuado acostou aos PAF cópias de 18 GNRE's – Guias de Recolhimento de Tributos Estaduais.

Às folhas 501/532, o autuado em nova manifestação em relação a informação fiscal e ao novo demonstrativo de débito, frisa que, não obstante o auditor fiscal informar haver excluído apenas parte da infração 03, havendo refutado as demais alegações do autuado, todas as alegações da defesa merecem ser acatadas, por compactuarem com o bom direito e com os preceitos mais basilares do Sistema Tributário Nacional.

Realçou que, nos termos da própria informação fiscal, deve o presente procedimento ser convertido em diligência, a fim de verificar se, na infração 02 (crédito de ICMS do frete), as prestações realmente foram de aquisição ou de venda.

## VOTO

O presente lançamento tributário exige o pagamento do imposto em decorrência de três infrações.

Quanto a preliminar de decadência suscitada pelo sujeito passivo, a mesma não pode ser acolhida, tendo em vista que os fatos geradores ocorreram durante o exercício de 1999 e o Auto de Infração foi lavrado em 15/12/2004. Ressalto que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, conforme legislação tributária em vigor.

Na infração 01, é imputado ao autuado a retenção e o recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado, não incluindo o PIS/COFINS na base de cálculo da Substituição Tributária do Álcool Hidratado, no período de janeiro de 1999 a maio de 2000.

O art. 8º, II, “b”, da Lei Complementar nº 87/96, repetido na Lei Ordinária do Estado da Bahia - Lei nº 7.014/96, no seu art. 23, II, “b”, dispõe, conforme abaixo:

*“Art. 23. Para fins de substituição tributária, inclusive a título de antecipação, a base de cálculo é:*

...

*Inciso II – em relação às operações ou prestações subsequentes, a obtida pelo somatório das parcelas seguintes:*

...

*b) o montante dos valores de seguro, frete, IPI e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;*

Também o art. 512-B, IV, alínea “a”, do RICMS/97, vigente a época da ocorrência dos fatos, com redação dada pela alteração nº 13 (Decreto nº 7.691, de 03/11/99), estabelecia o seguinte:

*Art. 512-B. Nas operações com as mercadorias abaixo indicadas, a base de cálculo do imposto devido por substituição será a seguinte (Lei nº 7.014/96 e Conv. ICMS 03/99):*

...

*IV – nas operações com álcool hidratado combustível, 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):*

*a) nas saídas internas, de 31,69% (trinta e um inteiros e sessenta e nove centésimos por cento);*

Diante da legislação posta, resta claro e expresso que deve ser incluído na base de cálculo da substituição o valor dos encargos a título de PIS/COFINS. Vale observar que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0041-12/03, já se pronunciou em outro processo

sobre o mesmo teor da matéria aqui em discussão, tendo a 2<sup>a</sup> Instância deste Colegiado mantido o lançamento tributário, ou seja, expressou este mesmo entendimento. Assim, a infração 01 restou caracterizada.

Na infração 02, é imputada ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadoria com saída subsequente tributadas.

Em sua defesa o autuado alega que trata-se de operações de aquisições de combustíveis, tendo pedido a realização de diligência.

Acerca do pedido de diligência formulado pelo sujeito passivo, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação a presente lide.

Efetivamente a cópia dos Conhecimentos de Transportes de Rodoviários de Carga acostados aos autos do PAF, de nºs. 00172, 00169, 00168, 00175, 00178, 00181, 00193, 00186, 00190, 00199, 00209, 00203 e 00213, este último à folha 188, comprovam que se trata de venda de combustível para o Estado de Pernambuco.

Nesta situação, a legislação tributária determina que nas prestações interestaduais de transportes vinculados às operações de vendas de combustíveis, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o ônus do valor correspondente ao crédito. Neste momento transcrevo partes de votos de reiteradas decisões da 2<sup>a</sup> Instância deste Colegiado (Acórdãos CJF nº 0980/01, CJF nº 0218-11/02 e CJF nº 0367-12/02), inclusive, com apreciação pela Câmara Superior, mediante Acórdão CS nº 0220-21/02, as quais servem de paradigma para aquela decisão.

“Acórdão CJF nº 0980/01”.

*(...) a imputação do item 1 refere-se a prestação de transporte vinculado à operações de vendas de combustíveis para outros Estados, onde, portanto, deverá ser feita a substituição tributária do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com tais produtos. Assim, nesta operação, o recorrente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo, como já vimos, o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes, já está sendo levada em consideração. Ora, neste caso, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo.*

*Assim, devida a glosa do crédito do recorrente nesta operação, posto que o crédito deve ser suportado pelo Estado destinatário, cabendo ao adquirente ali estabelecido utilizá-lo.”*

“Acórdão CS nº 0220-21/02” –

(...)

*“A matéria é complexa, pois envolve não só a análise dos dispositivos atinentes ao serviço de transporte, como a dos referentes às operações envolvendo produtos imunes em operação interestadual e tributados nas operações internas através da sistemática da substituição tributária, e a regra de composição da base de cálculo dos produtos sujeitos à tal sistemática de cobrança. No entanto, este Colegiado já enfrentou em julgamentos proferidos pela 1<sup>a</sup> CJF, em que se concluiu no sentido de que o direito ao crédito dos serviços de transporte de combustíveis e lubrificantes deve ser verificado analisando-se se ele se vincula à operação interna ou*

*interestadual, e qual o Estado – se o do destino ou o do remetente – arcará com o ônus do valor correspondente ao crédito.*

*“Como já nos manifestamos em diversos Autos de Infração lavrados em relação à mesma matéria, inclusive no citado pelo Relator do voto vencido e pela PROFAZ, e que se reporta ao mesmo sujeito passivo deste lançamento de ofício, pedimos vênia para transcrever trecho do nosso posicionamento, de logo ressaltando que muito embora tenhamos proferido voto pela improcedência total da autuação, as exigências fiscais reportavam-se às operações internas – caso do item 1 – e a operações de aquisições interestaduais, diverso portanto do item 2, que se reporta a operação interestadual onde o autuado é o remetente vendedor da mercadoria, mas em nossa fundamentação apreciamos também esta última hipótese, como veremos adiante:*

*“ ...Por outro lado, tratando-se de prestação de serviço de transporte de produtos cuja operação sujeita-se às regras da retenção e recolhimento do imposto através da substituição tributária, e em cuja base de cálculo as margens de valor agregado estipuladas levam em consideração o valor dos fretes vinculados às etapas subsequentes de circulação dos mesmos, necessária a permissão de utilização do crédito sobre o imposto pago nestas prestações, até para se evitar a figura detestável da bitributação. Aliás, a legislação baiana expressamente determina que a sujeição passiva por substituição com retenção do imposto também abrange os valores das prestações de serviços de transporte subsequentes, na hipótese de ter as mercadorias preço máximo ou único de venda fixado pelo fabricante, importador ou autoridade competente, se os referidos valores estiverem incluídos nesse preços (vide art. 353, §1º, inciso II do RICMS). Esta regra, portanto, perfeitamente se adequa à situação do presente Auto de Infração.*

*“Ressalve-se, no entanto, que nas prestações de transportes vinculados às operações de vendas de combustíveis para outros Estados – onde, portanto, deverá ser feita a substituição tributária (pelo remetente) do imposto devido pelo destinatário nas operações subsequentes com tais produtos – o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo. E assim o é porque, de fato, na operação interestadual, o recorrente retém e recolhe para o Estado de destino o ICMS devido pelo adquirente, em cuja base de cálculo, como já vimos, está embutido o valor referente às prestações de transporte, tanto daquela que está sendo realizada, como as subsequentes.”*

Ante o acima exposto, entendo que a infração 02 restou caracterizada.

No tocante a infração 03, imputa ao autuado a utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a compras de álcool etílico hidratado combustível (AEHC) de outras unidades da Federação, signatárias do Protocolo 19/99, por não haver efetuado o recolhimento, via GNRE, do valor do ICMS deferido à unidade da Federação de origem da mercadoria, conforme mencionado no referido Protocolo, em diversos meses dos exercícios de 1999, 2000, 2001, 2002 e janeiro de 2003.

Em sua defesa o contribuinte alega que antes de novembro de 1999, as aquisições foram efetuadas mediante notas fiscais com destaque do ICMS, por inexistência de determinação normativa de deferimento, antes da vigência do Protocolo ICMS 19/99. Entendo que o argumento defensivo de ser acolhido, pois até o mês de outubro de 1999, a operação estava amparada pelo regime normal de tributação, ou seja, débito e crédito, devendo ser excluído da autuado os referidos meses.

Também devem ser excluídos os demais meses, por força da determinação judicial em Mandados de Segurança impetrados pelos fornecedores do autuado, que lhes atribuía a responsabilidade pela recolhimento do ICMS incidente sobre suas operações. O autuado adquiriu AEHC junto a diversos fornecedores, dentre os quais alguns possuíam medidas liminares obtidas em Mandado de Segurança, no Estado de Alagoas, impedindo a aplicação do Protocolo ICMS 19/99, determinando que se submetesse ao regime normal de tributação do imposto, tal posicionamento encontra-se embasado na mais recente jurisprudência deste Conselho de Fazenda do Estado da Bahia.

Em relação a matéria em lide, nesta infração, em decisão deste Colegiado, mediante Acórdão CJF nº 0013-12/04, o relator naquele processo abordou, quando do voto, os aspectos que envolvem a questão. Firmou seu entendimento que as determinações do Protocolo ICMS 19/99, não podem ser exigidas em decorrência dos fornecedores do 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. Sendo este posicionamento mantido em recente decisão, através do Acórdão CJF nº 0067-12/05.

Para melhor esclarecimento, passo a transcrever parte do voto do relator, Acórdão acima citado:

*“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 subsequentes, 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 subsequentes, e nesse sentido recomendamos a autoridade fazendária que assim proceda, a fim se verificar se o imposto devido na etapa subsequente de saída foi devidamente apurado e recolhido pelo recorrente.”*

Acolho o entendimento dos Relatores dos Acórdãos acima identificados sobre a questão, pois não pode haver a caracterização do cometimento de irregularidade pelo fato do autuado se creditar dos valores destacados nos documentos fiscais, haja vista o cumprimento da medida judicial pelo remetente das mercadorias, dando tratamento de regime normal de apuração para as aquisições. 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. Observo, ainda, que como a mercadoria é tributada nas operações subsequentes, devendo o adquirente, na condição de estabelecimento distribuidor, efetuar a substituição tributária do álcool combustível, nas suas operações internas, o imposto será exigido sobre às operações subsequentes.

Logo, entendo que a infração 3 deve ser excluída da autuação.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, sendo procedente as infrações 1 e 2 e improcedente a infração 3.

#### **VOTO DISCORDANTE (INFRAÇÃO 03)**

Discordo, *data vénia*, do entendimento do ilustre relator e comungo com a posição unânime da 1ª CJF no Acórdão CJF nº 0462-11/02, a qual me filiei no Acórdão JJF nº 0344-01/04, em relação às aquisições de álcool sem o comprovante de pagamento do imposto acobertadas por liminares.

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. Este imposto diferido deve ser recolhido ao Estado de origem, mediante GNRE, nos termos do art. 511, III, “c”, do RICMS/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.

Entendo que 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. Contudo, se o autuado comprovasse que o pagamento do imposto pelas usinas remetentes, o que foi efetuado de forma parcial, entendendo que haveria apenas o descumprimento de obrigação acessória, mas não foi o caso. Desta forma, tendo o autuado comprovado o pagamento do imposto referente ao estorno do crédito fiscal ora exigido, mediante a apresentação das GNRE’s, conforme a determinação legal, considero que assiste razão parcial ao autuante e que a infração restou parcialmente caracterizada.

Para corroborar este entendimento, transcrevo a seguir a excelente exposição quanto a esta matéria elaborada no Voto Discordante exarado no Acórdão CJF nº 0013-12/04:

*“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 consequências de um conflito de jurisdição. Mas os vícios da prestação jurisdicional não podem ser objeto de deliberação de órgãos administrativos, cabendo ao contribuinte insurgir-se contra eles perante o Poder Judiciário.*

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

Portanto, entendo que não é devida a exigência do imposto em relação às operações ocorridas antes da entrada em vigor do Protocolo ICMS 19/99 e às operações que tiveram o imposto recolhido mediante GNRE, conforme demonstrado pelo autuado, sendo devido o imposto relativo ao estorno dos valores creditados sem que houvesse a comprovação de que o imposto foi recolhido, e após a vigência do Protocolo ICMS 19/99, sendo parcialmente subsistente a infração no valor de R\$ 87.578,77, conforme demonstrativo abaixo:

Data Ocorrência	Débito Original	Valor Comprovado	ICMS Devido
30/11/1999	9.101,58	0,00	9.101,58
31/12/1999	10.940,08	0,00	10.940,08
31/01/2000	7.525,43	7.525,43	0,00
29/02/2000	7.590,81	5.691,16	1.899,65
31/03/2000	7.427,35	0,00	7.427,35
30/04/2000	3.734,48	3.717,37	17,11
30/09/2000	5.150,25	0,00	5.150,25
31/10/2000	10.054,76	0,00	10.054,76
30/11/2000	10.735,29	6.456,37	4.278,92
31/12/2000	13.715,20	2.150,39	11.564,81
31/01/2001	6.931,36	6.931,36	0,00
28/02/2001	2.308,64	0,00	2.308,64
31/03/2001	11.540,34	0,00	11.540,34
30/04/2001	4.709,38	0,00	4.709,38
31/01/2002	4.310,33	2.156,25	2.154,08
28/02/2002	4.534,14	4.534,14	0,00
31/03/2002	4.487,30	4.487,30	0,00
30/04/2002	4.420,07	0,00	4.420,07
30/09/2002	481,08	0,00	481,08
30/11/2002	9.123,82	9.123,82	0,00
31/01/2003	9.120,75	9.120,75	0,00
28/02/2003	3.032,89	3.032,89	0,00
31/03/2003	7.538,34	7.538,34	0,00
30/04/2003	7.536,06	7.536,06	0,00
31/05/2003	7.544,43	7.544,43	0,00
30/06/2003	1.530,67	0,00	1.530,67
<b>Valor Total</b>	<b>175.124,83</b>	<b>87.546,06</b>	<b>87.578,77</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269356.0025/04-0, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$89.404,80**, sendo R\$52.916,05 atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$36.488,85 acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f” da lei acima, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de agosto de 2005.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE