

A. I. Nº - 089599.0014/05-0
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA LTDA.
AUTUANTES - MARIA CONCEIÇÃO A. DOS SANTOS e JOSÉ ALBERTO MENDONÇA LIMA
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 28.12.05

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0474-02/05

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) RETENÇÃO A MENOS NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVO AS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES DE ALCOOL HIDRATADO, POR NÃO INCLUIR O PIS/COFINS DEBITADOS AOS DESTINATÁRIOS. **b)** FALTA DE RECOLHIMENTO. Infração elidida. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a)** LUBRIFICANTES E ADITIVOS. Infração não caracterizada. **b)** SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO COM MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQUENTES TRIBUTADAS. TRANSPORTE DUTOVIÁRIO DE COMBUSTÍVEIS. O art. 2º do Decreto nº 7.593/99, ao estabelecer a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, relativo às operações subsequentes com os combustíveis de que cuida o art. 1º, prevê que o valor do custo dutoviário (serviço de transporte) não integrará a base de cálculo da substituição tributária, e o imposto vinculado “àquela parcela” não será compensado com o ICMS devido por substituição. Por conseguinte, se é vedado o abatimento do crédito relativo ao serviço de transporte no cálculo do imposto devido por substituição tributária, com mais razão será igualmente vedado o crédito do imposto para compensação com os débitos de outras operações, nos termos do art. 97 do RICMS. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 08/09/05, e versa sobre as seguintes acusações fiscais:

1. recolhimento a menor do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Não incluindo as parcelas de PIS e COFINS nas vendas de Álcool Hidratado –AHEC. Sendo cobrado imposto no valor de R\$ 35.060,66. Multa de 60%;
2. falta de recolhimento do ICMS na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações de venda de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Sendo cobrado o imposto de R\$ 2.483,05. Multa de 150%;
3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária relativos a aquisição de lubrificantes e aditivos com base nos artigos 97 e 356 do RICMS/97-BA. Crédito glosado: R\$ 2.315,79. Multa: 60%.
4. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas – crédito fiscal referente ao frete dutoviário de combustíveis. Crédito glosado: R\$ 966.716,71. Multa: 50%.

O autuado em sua peça defensiva, apresentada tempestivamente, descreve inicialmente todas as infrações do Auto de Infração, afirmando que restará evidenciado que a autuação é absolutamente improcedente, e em seguida discorre o seu arrazoado impugnando cada uma das infrações individualizadamente.

INFRAÇÃO 01

Em relação a esta infração, depois de descrever a acusação fiscal e transcrever os dispositivos legais de seu enquadramento, o autuado ressalva que a discussão em torno da inclusão das parcelas de PIS/COFINS só diz respeito ao Álcool, uma vez que as distribuidoras são substitutas tributárias na venda deste produto e, que não se está discutindo o quantum da autuação, mas apenas se o PIS e a COFINS (ST) estavam ou não contemplados na base de cálculo do ICMS-ST. Desta forma, enfatiza o autuado, não há matéria de fato controvertida que prescinda de prova, a matéria em discussão é eminentemente conceitual e de direito. Afirma o autuado que por uma simples leitura do disposto no art. 61 do RICMS/97-BA é fácil concluir que a legislação baiana prescreve que o ICMS-ST deve incidir sobre o preço de venda presumida da mercadoria, que pode ser fixado por autoridade competente ou calculado a partir do custo próprio, mais os encargos transferíveis ao adquirente, acrescido de uma margem de valor agregado. Neste sentido, aduz que o PIS/COFINS, retidos antecipadamente através da sistemática de substituição tributária sempre estiveram inclusos na base de cálculo do ICMS-ST, sendo, portanto improcedente a presente exigência fiscal. Assevera ainda que o procedimento fiscal por ele adotado está correto e não merece reparos, tendo em vista que a base de cálculo da substituição tributária do ICMS é calculada presumindo-se o preço de venda praticado pelo posto revendedor, no qual já estão incluídos todos os tributos que incidem em sua operação de venda ao consumidor final, inclusive o PIS/COFINS devidos em razão do faturamento resultante da venda ao consumidor final, sejam recolhidos de forma antecipada ou não. Observa o autuado que desde a criação da COFINS a partir de 1991 as distribuidoras de combustíveis na condição de substitutas tributárias eram responsáveis pela retenção e recolhimento da parcela devida pelos postos revendedores no faturamento do AEHC, da gasolina e diesel. No entanto com a vigência do art. 4º da Lei nº 9.718/98, a partir de 1º/02/98, a responsabilidade para a retenção e recolhimento do PIS/COFINS, incidentes sobre o faturamento da gasolina e do diesel pelos postos, foi transferido para as refinarias de petróleo e manteve-se para as distribuidoras a condição de substituta tributária dos varejistas quanto aos faturamentos nas vendas de AEHC. Assegura o autuado que era responsável pela retenção e recolhimento antecipados por substituição tributárias tanto do ICMS quanto do PIS/COFINS, incidentes sobre as operações realizadas pelos postos revendedores e que a parcela de PIS/COFINS computada na base de cálculo do ICMS refere-se exclusivamente ao quanto devido pelos postos a título de substituição tributária.

Quanto à base de cálculo utilizada para apuração do ICMS devido por substituição tributária nas operações internas AEHC, assevera o autuado que era composta da adição do valor da operação ou preço de venda da distribuidora, no qual já estava o ICMS próprio e todos os seus encargos, do valor de todos e quaisquer encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, desde que tenham ligação com a operação tributada e mais do valor resultante da aplicação do percentual de margem de lucro ou margem de valor agregado (MVA). Ou seja, exatamente com determinam as Cláusulas Segunda do Convênio-ICMS 105/92 e Terceira do Convênio-ICMS 03/93, para o caso de inexistência de preço tabelado. Esclarece o autuado que ao contrário do ICMS, os PIS/COFINS são contribuições doutrinariamente classificadas como tributos diretos, ou seja, repercutem cumulativamente na cadeia de comercialização, pois as parcelas destas contribuições incidentes sobre o faturamento, integram o custo das mercadorias que por sua vez adicionada a margem de lucro, formam o preço de venda. Acrescenta que o mesmo se dá quanto ao preço de venda do AEHC, praticado pelo posto revendedor (presumido em razão da sistemática da substituição tributária através da aplicação dos percentuais de margem de lucro) onde esse preço é presumido, que corresponde ao preço praticado na bomba, é alcançado mediante a aplicação de uma margem de valor agregado, que contempla os PIS/COFINS inclusos no faturamento do posto revendedor ao

consumidor final. Aduz o autuado, uma vez que comprovadamente as parcelas de PIS/COFINS compõem o preço praticado pelos postos, presumidos através da composição da base de cálculo do ICMS-ST resta incontestado que o seu procedimento fiscal está em estrita obediência aos Convênios-ICMS 105/92 e 03/99 e com o RICMS/97-BA, implicando em plena improcedência desta infração. Observa também o autuado que a partir de 01/07/00 as contribuições passaram a incidir sob a alíquota zero nos postos revendedores que, para compensar fora majoradas as alíquotas de PIS/COFINS incidentes nos faturamentos de AEHC das distribuidoras. Por este motivo, enfatiza o autuado, não poderiam ser consideradas no cálculo das margens agregadas de lucro as parcelas de PIS/COFINS anteriormente incidentes sobre os faturamentos dos postos revendedores. Tanto é assim que, em 01/07/00 entrou em vigor o Convênio-ICMS 37/00 com o objetivo de adequar o ICMS à nova sistemática de tributação das contribuições PIS/COFINS, reduzindo-se as margens de valor agregado a serem aplicadas nas operações de AEHC. Reafirma ter demonstrado a improcedência desta exigência fiscal tendo em vista que as parcelas de PIS/COFINS, retidas antecipadamente, em substituição aos postos revendedores já estavam inclusas nos percentuais de margem de lucro na formação do preço final ao consumidor compondo a base de cálculo do ICMS-ST, não justificando, portanto o seu cômputo em duplicidade. Para consubstanciar o seu argumento o autuado menciona e colaciona aos autos, fl. 1260, cópia de Acórdão da 4ª JF relativo ao julgamento do A.I. 206844.0111/01-3, sobre a mesma matéria e que tivera seu mérito julgado procedente, cuja decisão fora mantida pela 2ª CJF através do Acórdão 0166-12-04, fl. 1264.

INFRAÇÃO 02

Afirma o autuado que recolheu o valor exigido nesta infração, ou seja, decorrente da falta de recolhimento do ICMS-ST, retido em operações de vendas de combustíveis e lubrificantes realizados para contribuintes deste Estado. Observa que anexou aos Autos as cópias dos DAE's que somados correspondem ao valor cobrado apurado no mês de abril de 2002. Assegura ainda que o imposto fora recolhido em 15 de maio de 2002, portanto dentro do prazo legal, ou seja, no 15º dia do mês subsequente. Conclui requerendo o cancelamento desta infração.

INFRAÇÃO 03

O autuado observa que esta infração foi enquadrada na alínea "a" do inciso IV, art. 97 e no art. 124 do RICMS/97-BA, entretanto, ressalta que estes dispositivos não se aplicam ao presente caso, pois nega o aproveitamento de crédito do imposto que foi recolhido por antecipação ou por substituição tributária. Insiste o autuado que apenas ocorreu transferência tributada entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, razão pela qual o recolhimento do imposto gerou créditos legítimos. Assevera ainda o autuado que não ocorrera nem recolhimento por antecipação, nem por substituição tributária, pois na verdade em todas as operações listadas pelos autuantes, apenas realizou transferência de mercadorias (lubrificantes e aditivos) entre seus estabelecimentos. Enfatiza o autuado que ao se perquirir o motivo pelo qual a legislação prevê o estorno de crédito nas hipóteses de antecipação do imposto e de substituição tributária, fica claro que é pelo fato de que estes institutos, ao contemplarem as operações subsequentes, fazem com que o imposto incida previamente sobre o valor que seria agregado à mercadoria na próxima etapa (consonância com o princípio da não-cumulatividade do imposto) o que não acontece na hipótese que ora se questiona. Conclui asseverando que pelos argumentos por ele aduzidos não procede esta infração.

INFRAÇÃO 04

No início de sua argumentação, o autuado faz questão de esclarecer que as operações elencadas nesta infração referem-se a transporte de gasolina e de óleo diesel por dutovia entre a refinaria da PETROBRAS em São Francisco do Conde – Ba para o seu estabelecimento em Jequié – Ba, ou seja contratado entre contribuintes estabelecidos no estado da Bahia. Depois de alegar que o enquadramento da infração no art. 124 do RICMS/97-BA, não tem qualquer relação com a

descrição dos fatos, aduzindo que o autuante pode ter-se baseado no art. 97 do Dec. 6.284/97. Enfatiza o autuado que a infração considera que o serviço de transporte não é “vinculado à operação com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas”. Entretanto, acrescenta que como o regime de tributação dessas mercadorias é o de substituição tributária, onde todas as demais operações subseqüentes são tributadas uma única vez por antecipação, o argumento utilizado pela fiscalização para considerar ilegítimos os créditos apropriados, cai por terra. Insiste ainda o autuado em argumentar que as únicas restrições contidas na legislação baiana que obrigariam o retorno do crédito tributário na aquisição dos serviços de transporte (art. 97 do RICMS/97-BA) não se aplicam à hipótese em discussão, já que não existe operação subseqüente não tributada. Assegura o autuado que o regime de substituição tributária do ICMS somente atinge tão-somente as operações com derivados de petróleo, não agraciando as prestações de serviços de transporte a eles atrelados, que acabam sofrendo normalmente a tributação do ICMS sobre o frete. Desse modo, enfatiza que na qualidade de tomador dos serviços de transporte com estabelecimento no estado da Bahia, suportou o ônus do tributo que lhe é repassado no valor da prestação que contrata, nascendo daí o direito ao aproveitamento do crédito para futura compensação, em respeito à natureza não cumulativa do ICMS. Depois de mencionar as ementas de Acórdãos do CONSEF que versam sobre a utilização de crédito proveniente da aquisição de serviços de transporte em operações internas para robustecer sua argumentação, conclui o autuado requerendo que seja declarada a improcedência desta infração.

A autuante ao proceder sua informação fiscal, no tocante à infração 01, alega que o autuado apesar de elencar em sua defesa as leis, os convênios e documentos fiscais, não atentou para a verificação das respectivas datas de vigências de suas citações. Assegura que procedeu a criteriosa verificação sobre a correta aplicação das normas aplicáveis. Observa ainda que o autuado procedeu corretamente no período de janeiro de 2000 até o início de julho de 2002 e de janeiro de 2003 a julho de 2004, pois incluiu as parcelas de PIS/COFINS. Entretanto, a partir do início de julho até dezembro de 2002 e de agosto até dezembro de 2004 o autuado deixou de incluir as referidas parcelas. Depois de discorrer sobre todas as alterações ocorridas nos convênios aplicáveis a matéria, afirma que, ao proceder suas verificações, aplicou a MVA de 31,69%, considerando que o autuado estava incluindo no preço todos os encargos transferíveis conforme determina o inciso II do art. 512-B do RICMS/97-BA, e concluiu que se a retenção estivesse correta o resultado seria igual ao dos exercícios citados anteriormente como corretos. Como apresentou uma diferença no resultado comparativo originou-se, assim a presente infração.

Quanto à infração 02 a autuante acata a alegação e comprovação apresentadas pelo autuado. Entretanto, esclarece que o autuado recolheu o ICMS com o mês de referência errado. Diante do equívoco, concorda com a improcedência desta infração.

Em relação à infração 03, em que pese a alegação do autuado ter direito aos créditos destacados em operações de lubrificantes e aditivos por se tratar de transferências entre filiais deste estado, a autuante assegura que o art. 359 do RICMS/97-BA que permite a utilização dos créditos por parte dos destinatários nos casos de transferência de mercadoria que foram objeto de substituição ou antecipação faz ressalva em seu inciso V (combustíveis, lubrificantes e outras mercadorias destinadas a empresas de transporte, para emprego em prestações de serviços tributados pelo ICMS, observado a ressalva constante no inciso VI do art. 96). Enfatiza a autuante que neste caso não pode ser considerado o argumento do autuado, uma vez que as filiais em questão são distribuidora, mantém, portanto a infração.

Em relação a infração 04 assegura a autuante que não procede o argumento do autuado, tendo em vista que no Auto de Infração está justificado, com a observação de que os créditos referem-se a serviço de transporte Interestadual e Intermunicipal – Custo de Autovia, cobrados referente a operações de aquisições de mercadorias, gasolina e óleo diesel, com saídas subseqüentes tributadas. Observa a autuante que, embora conste também na descrição o termo transporte interestadual, a infração refere-se a transporte municipal como pode ser verificado nos

demonstrativos onde constam que as operações foram realizadas exclusivamente no estado da Bahia. Conclui, por fim informando que os valores foram apurados com base no Decreto 7.593/99, com indicação claramente aposta em todos os demonstrativos, cujas cópias foram entregues ao autuado.

VOTO

Depois de examinar todos os elementos que constituem o presente Auto de Infração passo a manifestar meu voto para cada uma das infrações nele tipificadas.

INFRAÇÃO 01

Refere-se à retenção e o recolhimento a menos do ICMS-ST em função da não inclusão na base de cálculo do imposto os valores atinentes ao PIS e COFINS devidos na venda de Álcool Etílico Hidratado Carburante – AEHC em operações internas, tendo sido enquadrada nos artigos 353, inciso II; 126, inciso I, combinado com art. 61 do RICMS/97-BA.

A defesa se manifesta afirmando inicialmente que é fácil concluir que a legislação tributária baiana prescreve que o ICMS-ST deve incidir sobre o preço de venda presumido da mercadoria, e assegura que o autuado sempre incluiu na base de cálculo o PIS e COFINS devidos pelos Postos Revendedores, pois sempre reteve antecipadamente através da sistemática de substituição tributária e, por isso é improcedente a exigência fiscal imposta pelo presente auto de infração. Expõe o autuado detalhadamente as alterações promovidas na legislação fiscal federal em relação a substituição tributária do PIS e COFINS, bem como ilustrou as adaptações da legislação estadual para adequar os valores a serem aplicados para o cálculo do ICMS-ST em relação ao PIS e COFINS. Conclui asseverando que comprovou de forma cabal que já se encontram inclusos o PIS e COFINS nos percentuais de margem de lucro na formação do preço final ao consumidor (preço bomba) compondo a base de cálculo do ICMS-ST, não se justificando, por isto, a sua cobrança em duplicidade, com o objetivo de descaracterizar a acusação fiscal. Cita o autuado decisões favoráveis a sua pretensão, já proferidas pelo CONSEF através da 4ª JFJ e pela 2ª CJF.

Já o autuante em sua informação fiscal observa que o autuado nos períodos de janeiro de 2000 até início julho de 2004 até trabalhou corretamente, ou seja, ao vender para o mercado interno o produto, ora em questão, incluiu no preço as parcelas relativas ao PIS e COFINS, tanto que não foi encontrada irregularidade. Aduz o autuante que a partir de 05/07/2002 a MVA para o caso das vendas com inclusão do PIS e COFINS passou a ser 31,69 %, do anexo 01 do Convênio ICMS 03/99 e caso contrário seria a MVA constante do anexo do Convênio ICMS 91/02 que é 38,10%, até 25/09/02, A partir desta data, neste caso passaria a vigor a MVA constante do Convênio ICMS 140/02 que é 37,97%. Ao aplicar o percentual na expectativa de que o autuado estaria incluindo no preço todos os encargos transferíveis, na forma determinada pelo RICMS/97-BA em seu art. 512-B, II, argumentando que se a retenção estivesse correta os resultados seriam os mesmos apurados nos períodos anteriores.

Da análise dos elementos argumentativos que emergem dos autos constato que o procedimento adotado pelo autuado corresponde à exigência preconizada pelo RICMS em relação à MVA aplicada. Aliás, esta matéria já tem sido julgada pelo CONSEF, inclusive com decisões já prolatadas pela segunda instância, entendendo que as contribuições do PIS e COFINS retidos pelo distribuidor, pelas operações devidas pelos revendedores já estão previstas nas margens de agregação prevista na norma de substituição tributária do ICMS (art. 512-B, inciso IV do RICMS/97-BA.)

Por isto, entendo, comungando com os robustos argumentos que arrimam o voto do Conselheiro Relator Tolstoi Seara Nolasco prolatado no Acórdão da 2ª Câmara CJF nº 0166-12/04, cujo inteiro teor encontra-se colacionado aos autos fls. 1264 a 1267, o qual adoto como paradigma pela total identificação com a matéria objeto do presente Auto de Infração.

Voto, portanto, pela improcedência desta infração.

INFRAÇÃO 02

Em relação a esta infração decorrente da falta de recolhimento do ICMS – ST retido nas operações de vendas de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes localizados neste estado. O autuado apresenta cópias de dois DAE's demonstrando o pagamento do valor total reclamado, ou seja, R\$ 2.483,05 referente ao mês de abril de 2002. O autuante em sua informação fiscal embora reconheça o recolhimento aponta que houve um equívoco no código de receita, mas que foi posteriormente estornado e sanado o problema, pois verificou que o mês de referência fora preenchido com o mês de maio de 2002, sendo este a origem do equívoco.

Constato depois de examinar as ponderações de ambos os lados e com base em documentação colacionada aos presentes autos que restou configurado o efetivo pagamento do imposto reclamado. Ante a evidência manifesta da insubsistência da acusação fiscal voto pela improcedência desta infração.

INFRAÇÃO 03

Refere-se esta infração a utilização indevida do crédito fiscal referente à aquisição de lubrificantes e aditivos com o pagamento de imposto antecipado, com base nos artigos 97 e 356 do RICMS/97-BA.

A defesa alega que não houve recolhimento por antecipação, nem por substituição tributária, pois o que ocorrera foi apenas transferência de mercadorias (lubrificantes e aditivos) entre seus estabelecimentos internamente dentro do estado da Bahia. E que, o que efetuou foi somente o recolhimento do imposto que não era devido no momento, uma vez que se tratava de transferência de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo contribuinte, observa o autuado que esta ocorrência não se constitui fato gerador do ICMS. Revela ainda que fez o ajuste do imposto em sua escrituração fiscal levando a crédito estes valores, não havendo o que se falar em estorno de crédito.

Por seu turno o autuante enfatiza a ressalva contida no inciso V, do § 1º do art. 359 do RICMS/97-BA que indica (combustíveis e outras mercadorias destinadas à empresa de transporte, para emprego em prestação de serviços tributados pelo ICMS, observado a ressalva contida do inciso XI do art. 96). Não podendo, por isto, ser acolhido o argumento do autuado, por se tratar de filiais, ambas distribuidoras.

Verifico, no entanto que por se tratar de operações de transferência de lubrificantes e aditivos entre distribuidoras configurando-se em operação em que o autuado é responsável pelo recolhimento relativo às operações internas subseqüentes, na condição de sujeito passivo por substituição, está correta a utilização do crédito por parte do autuado, amparado que está pelo artigo 355, inciso I, combinado com o art. 521-A, inciso I, “b”, 2 e “c”, 1.

Por isto, voto pela improcedência da infração 03.

INFRAÇÃO 04

O autuado deixou de recolher o ICMS no prazo regulamentar referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios em decorrência da utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas (transporte dutoviário de gasolina e óleo diesel) o valor creditado indevidamente foi estornado a partir de janeiro de 2000, do conta corrente e a partir de janeiro de 2001, o saldo passou a ser credor, cuja cópia do livro de Registro de Apuração do ICMS retificado encontra-se apensado aos autos.

A defesa alega que as operações objeto da presente autuação, ou seja, transporte de gasolina e de óleo diesel, foi realizado dentro do Estado da Bahia, pois se originaram da refinaria em São Francisco do Conde para seu estabelecimento em Jequié através de bombeamento por dutovia. Afirma também a defesa que o enquadramento legal dado a infração relativo ao art. 124 do RICMS não tem qualquer relação com a autuação, por isto endente que o autuante só pode ter se baseado

no art. 97, II, do Decreto nº 6.284/97 que versa sobre a vedação de crédito fiscal do ICMS na utilização do serviço de transporte.

Aduz o autuado que as operações, objeto da infração, sofrem tributação do ICMS TOTAL em toda sua cadeia no momento em que saem da refinaria em São Francisco do Conde e são remetidas ao seu estabelecimento em Jequié, em virtude do instituto da substituição tributária. Entretanto assevera que o autuante ao fundamentar a sustentação da infração argumenta que o serviço de transporte não é “vinculado a operações com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas”. Entende o autuado que com o regime de tributação da gasolina e do óleo diesel é o da substituição tributária, onde todas as demais operações subseqüentes são tributadas uma única vez por antecipação, o argumento utilizado pela fiscalização para considerar ilegítimos os créditos fiscais apropriados não deve prevalecer. Ou seja, como não há operação subseqüente não tributada, requisito exigido pelo art. 97 do RICMS, como restrição para obrigar o estorno do crédito fiscal.

Apresenta também o autuado diversos argumentos e citação do jurista Sacha Calmon Navarro Coelho na tentativa de demonstrar que esta infração colide frontalmente com o princípio constitucional da não cumulatividade. Por fim, cita o art. 29 da Lei nº 7.014/96, que veda a utilização do crédito fiscal, na prestação de serviço quando a prestação subseqüente não for tributada ou estiver isenta do imposto, exceto a destinada ao exterior.

A autuante em sua informação fiscal observa que embora conste dos autos a indicação de transporte interestadual nos demonstrativos anexos aos autos consignam claramente que as operações foram realizadas exclusivamente no Estado da Bahia. Conclui o seu esclarecimento informando que os valores foram apurados com base no Decreto nº 7.593/99, inclusive citado nos demonstrativos constantes dos autos e que foram entregues cópias ao autuado.

Quanto às ementas dos Acórdãos citadas pelo autuado em sua defesa verifico que nenhuma delas refere-se especificamente a matéria tratada no presente Auto de Infração, pois tratam de transporte rodoviário convencional e não de dutovia, cujo tratamento tributário é distinto.

Entendo que no presente caso assiste razão ao autuado quando embasou a sua acusação fiscal no supra citado Decreto nº 7.593/99 por ter sido editado com a finalidade específica de disciplinar a matéria, ora em lide, ou seja, as operações com óleo diesel e gasolina transportada por dutovia.

Por comungar inteiramente com o entendimento do ilustre relator Jose Bezerra Lima Irmão, manifestado com impar lucidez no seu voto prolatado no Acórdão JF Nº 0400-02/05, sobre esta mesma matéria transcrevo a seguir, com a devida vênia, parte do voto:

“Tendo em vista a vedação do crédito prevista no supracitado decreto, cumpre tecer algumas considerações.

O ICMS é um tributo não cumulativo, o que significa dizer que deve ser compensado o que for devido em cada operação ou prestação com o montante do imposto cobrado nas operações ou prestações anteriores.

No caso presente, há uma situação excepcional. Essa excepcionalidade já vem desde o instante da tributação do transporte do combustível. Normalmente, seguir-se-iam as regras dos arts. 61, 357 e 512-B do RICMS, combinados: no cálculo do imposto devido por antecipação relativamente aos combustíveis, deveria ser levado em conta o valor dos combustíveis acrescido do serviço de transporte, mais a margem de valor agregado determinada pela legislação. Se assim fosse, uma vez apurado o débito do imposto, deste seria abatido o tributo de responsabilidade direta do fornecedor dos combustíveis pela operação de saída, bem como o imposto relativo ao serviço de transporte. Esta é a orientação que se extrai do “caput” do art. 357, em harmonia com o art. 512-B, que, em essência, reproduz o teor do art. 61 do RICMS.

Pelo que acabo de expor, a legislação não veda a utilização do crédito fiscal do serviço de transporte de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Pelo contrário,

de acordo com a parte final do art. 357, “caput”, o RICMS, com todas as letras, prevê que não somente se abata do débito do imposto devido por substituição tributária a parcela do crédito da mercadoria, como também, “quando for o caso”, o imposto destacado no documento fiscal relativo ao serviço de transporte.

Pus entre aspas a expressão “quando for o caso” (art. 357, “caput”), para conduzir o raciocínio ao que prevê o Decreto nº 7.593/99, que cuida do tratamento tributário aplicável às operações com óleo diesel e gasolina transportados por dutovias. Esse decreto é composto de três regras. Duas dessas regras agasalham-se no art. 1º, que diz respeito ao imposto de responsabilidade própria do fornecedor dos combustíveis ao dar saída dos produtos. Fugindo ao critério geral da base de cálculo do ICMS (RICMS, art. 54, I), prevê o Decreto nº 7.593/99, em seu art. 1º, que “a parcela correspondente ao custo dutoviário” [traduzindo: o valor do serviço de transporte] será excluída [melhor dizendo, não será adicionada] da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17%”.

Eis, na íntegra, o art. 1º do citado Decreto nº 7.593/99:

“Art. 1º. Nas saídas internas de gasolina e óleo diesel transportados por dutovia, a parcela correspondente ao custo dutoviário fixado pela Agência Nacional de Petróleo - ANP será excluída da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17% (dezessete por cento).

Parágrafo único. O imposto referente à parcela de que trata o caput deste artigo será recolhido até o dia 9 (nove) do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador.”

A finalidade desse art. 1º, ao que me parece, foi evitar que a parcela do serviço de transporte (despesa acessória), ao ser adicionada à base de cálculo da operação (fato principal), fosse tributada à alíquota dos “supérfluos”, como seria normal, já que, em princípio, o acessório tem o mesmo tratamento que se dispensa ao principal (RICMS, art. 54, I).

Até aqui, não se tocou na questão do crédito fiscal. Essa questão vem agora.

Com efeito, o art. 2º do referido decreto, ao estabelecer a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, relativo às operações subsequentes com os combustíveis de que cuida o art. 1º, prevê que o valor do custo dutoviário (serviço de transporte) não integrará a base de cálculo da substituição tributária, e o imposto vinculado “àquela parcela” não será compensado com o ICMS devido por substituição:

“Art. 2º. No cálculo do imposto devido por substituição tributária, relacionado às operações subsequentes com as mercadorias indicadas no artigo anterior, o valor relativo ao custo dutoviário não integrará a base de cálculo e o imposto vinculado àquela parcela não será compensado com o ICMS substituído” [sic].

Interpretando-se esse dispositivo, buscando o sentido da expressão “àquela parcela”, pode-se concluir que a “parcela” a que ele se refere deve ser o valor do imposto relativo ao chamado “custo dutoviário”. Pelas regras gerais da substituição tributária, o valor do serviço de transporte deveria integrar a base de cálculo da substituição tributária dos combustíveis. Se assim ocorresse, seria legítimo, sem dúvida, o abatimento do crédito relativo ao serviço de transporte, conforme pretende o autuado. No entanto, como o decreto em tela determinou que o valor do serviço não integrasse a base de cálculo da substituição tributária concernente aos combustíveis (na apuração do débito), entendeu o legislador que o imposto incidente sobre o serviço de transporte também não deveria ser considerado (na apuração do crédito) para ser “compensado com o ICMS substituído”, ou seja, para ser compensado com o débito do imposto, na determinação do ICMS devido por substituição.

Enfim, de acordo com a parte final do art. 2º do Decreto nº 7.593/99, é vedado o abatimento do crédito relativo ao serviço de transporte no cálculo do imposto devido por substituição

tributária. Sendo assim, com mais razão será igualmente vedado o crédito do imposto para compensação com os débitos de outras operações, nos termos do art. 97 do RICMS. “

Voto, portanto pela PROCEDÊNCIA da Infração 04 do presente auto de infração.

Ante o exposto, concluo com base na fundamentação apresentada individualizada para cada infração que restaram consideradas improcedentes as infrações 01, 02 e 03 e procedente a infração 04, cujo demonstrativo de apresentamos a seguir.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO DA INFRAÇÃO 04

OCORR.	INFR.	OCORRÊNCIA	VENCIMENTO	BASE DE CÁLCULO.	ALÍQ.	DÉBITO	MULTA %
20	4	31/01/2001	31/01/2001	237.430,29	17,0%	40.363,15	50
21	4	28/02/2001	28/02/2001	4.295,88	17,0%	730,30	50
22	4	31/03/2001	31/03/2001	185.302,59	17,0%	31.501,44	50
23	4	30/04/2001	30/04/2001	64.256,88	17,0%	10.923,67	50
24	4	31/05/2001	31/05/2001	75.614,71	17,0%	12.854,50	50
25	4	30/06/2001	30/06/2001	96.813,88	17,0%	16.458,36	50
26	4	31/07/2001	31/07/2001	20.460,88	17,0%	3.478,35	50
27	4	31/08/2001	31/08/2001	92.724,71	17,0%	15.763,20	50
28	4	30/09/2001	30/09/2001	51.631,88	17,0%	8.777,42	50
29	4	31/10/2001	31/10/2001	61.785,06	17,0%	10.503,46	50
30	4	30/11/2001	30/11/2001	19.420,53	17,0%	3.301,49	50
31	4	31/12/2001	31/12/2001	88.844,82	17,0%	15.103,62	50
32	4	31/01/2002	31/01/2002	58.382,88	17,0%	9.925,09	50
33	4	28/02/2002	28/02/2002	49.696,18	17,0%	8.448,35	50
34	4	31/03/2002	31/03/2002	71.975,00	17,0%	12.235,75	50
35	4	30/04/2002	30/04/2002	115.316,12	17,0%	19.603,74	50
36	4	31/05/2002	31/05/2002	70.416,00	17,0%	11.970,72	50
37	4	30/06/2002	30/06/2002	45.270,18	17,0%	7.695,93	50
38	4	31/07/2002	31/07/2002	136.644,35	17,0%	23.229,54	50
39	4	31/08/2002	31/08/2002	97.940,53	17,0%	16.649,89	50
40	4	30/09/2002	30/09/2002	89.931,41	17,0%	15.288,34	50
41	4	31/10/2002	31/10/2002	136.332,47	17,0%	23.176,52	50
42	4	30/11/2002	30/11/2002	84.722,53	17,0%	14.402,83	50
43	4	31/12/2002	31/12/2002	176.750,47	17,0%	30.047,58	50
44	4	31/01/2003	31/01/2003	79.431,00	17,0%	13.503,27	50
45	4	28/02/2003	28/02/2003	71.249,94	17,0%	12.112,49	50
46	4	31/03/2003	31/03/2003	98.571,29	17,0%	16.757,12	50
47	4	30/04/2003	30/04/2003	126.262,35	17,0%	21.464,60	50
48	4	31/05/2003	31/05/2003	96.019,76	17,0%	16.323,36	50
49	4	30/06/2003	30/06/2003	125.778,65	17,0%	21.382,37	50
50	4	31/07/2003	31/07/2003	124.458,76	17,0%	21.157,99	50
51	4	31/08/2003	31/08/2003	70.102,88	17,0%	11.917,49	50
52	4	30/09/2003	30/09/2003	132.374,24	17,0%	22.503,62	50
53	4	31/10/2003	31/10/2003	120.141,06	17,0%	20.423,98	50
54	4	30/11/2003	30/11/2003	76.512,18	17,0%	13.007,07	50
55	4	31/12/2003	31/12/2003	43.236,71	17,0%	7.350,24	50
56	4	31/01/2004	31/01/2004	55.487,47	17,0%	9.432,87	50
57	4	28/02/2004	28/02/2004	45.615,76	17,0%	7.754,68	50
58	4	31/03/2004	31/03/2004	92.626,47	17,0%	15.746,50	50
59	4	30/04/2004	30/04/2004	52.662,76	17,0%	8.952,67	50
60	4	31/05/2004	31/05/2004	545.853,59	17,0%	92.795,11	50

61	4	30/06/2004	30/06/2004	145.909,41	17,0%	24.804,60	50
62	4	31/07/2004	31/07/2004	315.798,18	17,0%	53.685,69	50
63	4	31/08/2004	31/08/2004	162.473,88	17,0%	27.620,56	50
64	4	30/09/2004	30/09/2004	153.624,65	17,0%	26.116,19	50
65	4	31/10/2004	31/10/2004	266.095,18	17,0%	45.236,18	50
66	4	30/11/2004	30/11/2004	243.412,18	17,0%	41.380,07	50
67	4	31/12/2004	31/12/2004	310.910,29	17,0%	52.854,75	50
				TOTAL DO DÉBITO		966.716,71	

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **089599.0014/05-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 966.716,71**, acrescido da multa de 50%, prevista no art. 42, I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN REIS FONTES – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR