

A. I. N° - 089599.0015/05-7
AUTUADO - ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTES - MARIA CONCEIÇÃO A. DOS SANTOS e JOSÉ ALBERTO MENDONÇA LIMA
ORIGEM - INFACILHÉUS
INTERNET - 14.02.06

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N. 0022-02/06

EMENTA: ICMS. 1. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) SERVIÇOS DE TRANSPORTE. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS DO IMPOSTO NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. Infração não elidida. b) IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Infração não elidida. c) BASE DE CÁLCULO. FALTA DE INCLUSÃO DAS PARCELAS PERTINENTES AO PIS/COFINS DEBITADAS AOS DESTINATÁRIOS. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. Na definição de base de cálculo presumida do ICMS devido por substituição tributária, estão incluídas despesas vinculadas a operação de revenda do álcool combustível, entre elas as contribuições federais do PIS e da COFINS, retidos pelo distribuidor em nome dos postos revendedores. Descaracterizada a Infração. 2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. a) LUBRIFICANTES E ADITIVOS. Infração caracterizada. b) SERVIÇO DE TRANSPORTE NÃO VINCULADO A OPERAÇÃO COM MERCADORIAS COM SAÍDAS SUBSEQÜENTES 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 subseqüentes 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 26/09/05, e versa sobre as seguintes acusações fiscais:

1. retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos serviços de transportes tomados. Sendo cobrado imposto no valor de R\$ 7.007,68 e aplicada a multa de 60%;
2. falta de recolhimento do ICMS retido na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações de venda de combustíveis e lubrificantes realizadas para contribuintes

localizados neste Estado, nos serviços de transportes tomados. Sendo exigido o imposto no valor de R\$ 19.474,28 e aplicada a multa de 150%;

3. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS referente a mercadorias adquiridas com pagamento de imposto por antecipação tributária, na aquisição de lubrificantes e aditivos. Sendo exigido o imposto no valor de R\$ 1.282,69 e aplicada a multa de 60%;
4. retenção a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, pela não inclusão das parcelas do PIS e COFINS nas vendas de álcool hidratado - AHEC. Sendo exigido o imposto no valor de R\$ 768,49 e aplicada a multa de 60%;
5. falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, pela utilização indevida do crédito do imposto atinente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas – transporte por dutovia de gasolina e óleo diesel. Sendo exigido o imposto no valor de R\$ 320.450,85 e aplicada a multa de 50%.

O autuado em sua peça defensiva, apresentada tempestivamente, fls. 711 a 720, descreve inicialmente todas as infrações do Auto de Infração, afirmando que restará evidenciado ser a presente autuação absolutamente improcedente, e em seguida discorre o seu arrazoado impugnando todas as infrações que lhe foram atribuídas.

INFRAÇÕES 01 e 02

Observa o autuado que, por estas infrações versarem exatamente sobre a mesma matéria, havendo diferença apenas em relação ao período base, abordou conjuntamente em sua defesa. Protesta o autuado, tão somente pela juntada de documentos em momento posterior (antes da decisão de primeira instância), por envolverem matéria de prova, onde ficará comprovado que houve recolhimento do ICMS/ST incidente sobre frete, diferentemente do que alega o autuante. Esclarece ainda que esta manifestação é para garantir o seu prazo de defesa e não incorrer em revelia, alegando que este tópico será esclarecido em breve com a juntada de todos os documentos pertinentes à comprovação dos fatos.

INFRAÇÃO 03

Aduz o autuado que a matéria objeto desta infração é semelhante à questão atinente à infração 05, sendo que a diferença consiste no fato de que o estorno do crédito diz respeito ao ICMS incidente sobre as aquisições de aditivo adicionado à gasolina. Portanto os autuantes, para este caso, exigiram o estorno do imposto creditado durante o período de janeiro, maio, junho, setembro, novembro e dezembro de 2001; outubro e novembro de 2002; e março, junho e outubro de 2003. Acrescenta ainda que a situação fática é a mesma, ou seja, está sendo proibido o creditamento do imposto nas aquisições de insumos (neste caso aditivo) agregado ao produto (gasolina), cuja saída é tributada por antecipação. Ou seja, na MVA este tipo de incremento já está contemplado, portanto o fato da mercadoria estar sujeita ao regime de Substituição Tributária não quer dizer que não seja tributada, ao contrário, é tributada e antecipadamente. Conclui o autuado asseverando que negar direito ao crédito é o mesmo que negar a cláusula pétrea da não cumulatividade que norteia o ICMS.

INFRAÇÃO 04

Em relação a esta infração, depois de descrever a acusação fiscal, o autuado observa que o fundamento da infração é que a retenção e o recolhimento a menor deram-se em virtude de não ter sido incluído na base de cálculo do ICMS/ST, incidente nas operações com álcool etílico hidratado - AEH, relativa ao mês de julho de 2002, as contribuições federais ao PIS e a COFINS, devidas pelo Revendedor. Afirma que os autuantes desconhecem que a partir de abril de 2000 a alíquota destas contribuições foi reduzida a zero pelo Governo Federal. Enfatiza que com a

edição da Medida Provisória nº 1991-16 de 11/04/00 (DOU 12/04/00) e reedições, o PIS e a COFINS devidos pelo Revendedor Varejista passou a ser zero. Informa ainda que a última reedição foi realizada através da MP nº 2.158-35 de 2001, e transcreve seu fragmento, cujo teor dispõe sobre a questão:

“Art. 43 - Ficam reduzidas a zero as alíquotas da contribuição para o PIS/PASEP e COFINS incidentes sobre a receita bruta da venda de:

...
II - álcool para fins carburantes, auferida pelos comerciantes varejistas....”

Aduz o autuado não ser devida a inclusão na base de cálculo do ICMS/ST de fatos geradores referentes ao mês de julho de 2002 das parcelas atinentes ao PIS e à COFINS, pois desde abril de 2000, as alíquotas das referidas contribuições passaram a ser zero. Pelas razões por ele apresentadas assevera o autuado serem dispensáveis outros comentários acerca da matéria, devendo esta, ser, assim como as demais infrações, canceladas de plano.

INFRAÇÃO 05

Aduz o autuado em sua defesa que o entendimento desta infração é o de que o ICMS incidente sobre os serviços dutoviários contratados junto a Petrobrás, para o translado dos produtos gasolina e diesel, devem ser estornados, em razão da operação subsequente - Revenda ao Posto Varejista - não ser tributada. Afirma que em decorrência desta suposta irregularidade, os autuantes, entenderam que durante o período de julho de 2000 a outubro de 2004, deixou de ser recolhido ICMS, devidamente escruturado no Livro Fiscal.

Assevera que o entendimento adotado não deve prosperar, pois viola princípios básicos do ICMS tratados no âmbito da Lei Complementar nº 87/96 e do artigo 155, § 2º, inciso I da Constituição Federal. Acrescenta que a PETROBRÁS, é, por imposição legal, o contribuinte substituto do ICMS nas operações com gasolina e óleo diesel, portanto toda vez que a Distribuidora de Combustíveis adquire estes produtos para revenda, é, a PETROBRÁS, o contribuinte responsável, pela retenção e recolhimento do ICMS devido pela Distribuidora e pelo Posto Revendedor, portanto recolhe o imposto de toda a cadeia até o consumo.

Enfatiza ainda que este conhecido sistema de tributação, denominado de Substituição Tributária, tem a finalidade de aperfeiçoar a técnica de arrecadação, centralizando o recolhimento do imposto em apenas um contribuinte, o que facilita o repasse da receita tributária ao Erário, bem como reduz a sonegação fiscal.

Redargüi ainda que o regime de substituição tributária não foi criado para subtrair do contribuinte direitos estatuídos na Legislação Pátria, como é o caso do disposto no artigo 8º, inciso II, alíneas "a", "b" e "c" da LC nº 87/96, dispositivo que transcreve em seu arrazoado:

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

(...) II - em relação às operações ou prestações subsequentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:

- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituto intermediário;*
- b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviços;*
- c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes”.*

Prosseguindo sua argumentação, observa que a Margem de Valor Agregado (MVA) ou base de cálculo presumida, utilizada pela PETROBRÁS para fins de retenção e recolhimento do ICMS/ST, é obtida através de Convênio, em que os Estados estabelecem as margens que devem ser aplicadas para cada produto comercializado. E que, na formação da MVA todos os encargos estão computados, inclusive o frete. Aduz ainda que, se a PETROBRÁS ao reter e recolher o ICMS devido pela Distribuidora o faz tomando como base de cálculo a MVA, implica em dizer que o imposto é recolhido sobre a parcela do frete. Por isto, ressalta não entender porque não gera

direito a crédito o ICMS pago sobre o "frete" contratado a PETROBRÁS para entrega da gasolina e diesel adquiridos para revenda (neste caso, através do sistema dutoviário). Entende que o fato de a operação estar sujeita ao Regime de Substituição Tributária, não subtrai, à luz do dispositivo fiscal acima transcrito, o direito de se creditar do ICMS pago na contratação dos serviços prestados pela PETROBRÁS, pelo simples fato deste encargo, compor o custo da mercadoria vendida.

O autuado assevera que a exigência fiscal resulta em recolhimento em duplicidade do imposto incidente sobre o frete, pois ao exigir o estorno do crédito, os autuantes esquecem-se, que o mesmo frete esta inserido na MVA utilizada pela PETROBRÁS para fins de retenção do ICMS/ST nas etapas subsequentes.

Insiste o autuado acrescentando que a exigência fiscal viola também, o consagrado Princípio da Não Cumulatividade petrificado no inciso I, parágrafo 2º do artigo 155 da CF, transcrevendo o referido dispositivo constitucional:

"Art. 155 - Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituírem impostos sobre:

(...) § 2º - o imposto previsto no inciso II atenderá o seguinte:

I - será não cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou outro Estado ou pelo Distrito Federal."

Aduz ainda que, na medida em que se exige o estorno do crédito do ICMS pago nas prestações dos serviços dutoviários (equiparados a uma modalidade de frete), sendo que este encargo, por decorrência, está incluso na MVA utilizada para tributação do ICMS/ST, afirma o autuado ser notório, que o ICMS passou a ser cumulativo, e por consequência, inconstitucional.

Para fundamentar a sua pretensão transcreve fragmento do entendimento sobre a matéria do tributarista Hamilton Dias de Souza, em obra intitulada *ICMS - Substituição Tributária, in Revista Dialética de Direito Tributário*, pág. 18 :

"De outro lado, na substituição não pode o substituto sofrer ônus tributário maior do que aquele que sofreria se não houvesse a substituição. Pudesse o substituto sofrer, além do ônus que lhe é próprio, também o que respeita ao substituído, estaria sendo atingida não só sua própria capacidade contributiva, mas também a do substituído, o que fere a estrutura lógica do imposto em causa."

Com esta explanação, redargüi o autuado que se pode concluir que a pretensão fiscal é totalmente descabida, eis que a substituição tributária está flagrantemente, aumentando a carga tributária, tornando o ICMS em questão cumulativo, o que, como dito, é inconstitucional.

O autuado ressalta ainda que, não obstante os incontestáveis argumentos acerca da improcedência do feito fiscal, outro ponto que se coloca, diz respeito às alterações propostas na sistemática de tributação do álcool anidro. Complementa que embora esta matéria seja, à princípio, estranha ao caso, a mesma reflete uma realidade que deve ser ponderada pela SEFAZ, pois como é sabido, o ICMS incidente sobre as vendas de álcool anidro das Usinas para as Distribuidoras, está diferido para a saída de gasolina "A", ou seja, a PETROBRÁS (Refinaria) passou a ser a responsável em repassar ao Estado o ICMS incidente nesta operação, objetivando com isso otimizar o processo de tributação, bem como evitar a sonegação fiscal. Observa que nestas operações não se questiona a manutenção do crédito do ICMS, pois o mesmo está diferido, devendo seu recolhimento ser efetuado pela, como dito, PETROBRÁS. Entretanto aduz o autuado que antes desta alteração a Distribuidora era a responsável em reter o ICMS incidente nas aquisições de álcool anidro, aproveitando-se posteriormente do respectivo crédito, todavia, se tal alteração não fosse proposta (instituição do deferimento) certamente os créditos de ICMS incidentes nas aquisições do anidro seriam glosados, no entendimento dos autuantes, eis que o referido produto é adicionado à gasolina "A" cuja saída/venda está sujeita ao regime de substituição tributária. Observa o autuado que a situação do álcool anidro é a mesma do frete em questão, sendo que na primeira, o ICMS está diferido e, na segunda, inexiste esta possibilidade. Afirma que tanto o álcool anidro como os serviços de frete são essenciais para venda de combustíveis, entretanto no primeiro caso, em decorrência do deferimento, não há cumulatividade do ICMS, já no segundo, o mesmo não se pode dizer, pelo simples fato do ICMS sobre o frete não se encontrar

diferido.

O autuado argumenta que com base nesta analogia, permite-se concluir que sobre dois “INSUMOS” essenciais existem tratamentos fiscais diferenciados, aumentando descabidamente a carga tributária da Impugnante, caso prospere esta equivocada autuação.

A autuante ao proceder à informação fiscal, fls. 733 a 735, rebate as alegações apresentadas pelo autuado para cada uma das infrações.

Em relação às infrações 01 e 02, observa que, em que pese ter o autuado pleiteado a dispensa de juntada de provas, prometendo juntá-las em momento posterior, pois afirma, sem juntar nenhum documento que comprove que efetuou o recolhimento do ICMS da substituição tributária, que está sendo cobrado conforme demonstrativos em anexo nos (anexos 02; 15 e 19) e fls. 32, 81 a 82, e 95 do Auto de Infração. Informa o autuante que pesquisou no Sistema da Secretaria da Fazenda - INC, à época da fiscalização, todos os recolhimentos feitos pela empresa, relações anexas, fls. 12 a 18, do PAF, e constatou que em alguns meses houve recolhimento a menor, e nos outros meses nenhum recolhimento foi feito em nome da empresa, referente ao ICMS da substituição tributária sobre transporte, que deveria ter sido feito com o código de receita 1632. Nas cópias anexas dos CTRC, fls. 665 a 672, 704 a 706, existe o carimbo onde esclarece que o responsável pelo recolhimento do ICMS sobre o serviço de transporte é a empresa contratante do serviço, isto é, a ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA, sendo assim, não procede o argumento da autuada.

Quanto à infração 03, a autuante argumenta o seguinte: no RICMS/97-BA, Dec. 6.284/97, que serviu de base para a fiscalização, conforme citado anteriormente, em seu art. 97, inciso IV, alínea "b", diz o seguinte sobre a utilização dos créditos: "É vedado ao contribuinte, salvo disposições expressas de manutenção de crédito, creditar-se do imposto relativo à aquisição ou à entrada, real ou simbólica, de mercadorias no estabelecimento, bem como aos serviços tomados, qualquer que seja o regime de apuração ou pagamento do imposto: Inciso IV - quando a operação ou a prestação - alínea "b" - tiver sido efetuada com pagamento do imposto por antecipação ou substituição tributária salvo exceções expressas, Art. 356". Observa que o Art. 356 diz: "Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias, sendo, por conseguinte, vedada, salvo exceções expressas, a utilização do crédito fiscal pelo adquirente, extensiva essa vedação ao crédito relativo ao imposto incidente sobre os serviços de transporte das mercadorias objeto de antecipação ou substituição tributária". Aduz que depois de citado os Artigos do regulamento vigente, acredita que não resta mais nada a dizer sobre esta infração, onde é cobrada, justamente, a utilização do crédito por parte do adquirente, de mercadorias que foi objeto de antecipação ou substituição tributária, no caso lubrificante e aditivo, no caso específico desta infração, aditivo, conforme discriminações constantes dos demonstrativos anexos 03, 06 e 11, fls. 33, 59 e 69, ressaltando que os dados foram extraídos do seu arquivo magnético, logo, o argumento da defesa não procede.

Com referência a infração número 04, aduz a autuante que não procede a alegação do autuado em sua defesa de que as contribuições referentes ao PIS e COFINS foram reduzidas a zero, desde abril do ano 2000. Pois, como se justifica a não constatação de diferença nos exercícios de janeiro de 2000 a junho 2002 e de agosto de 2002 a dezembro 2004, uma vez que em todos os meses foram verificados os cálculos do valor do ICMS substituído, para as vendas internas, levando em consideração as variações da MVA conforme determinam os Convênios 03/99 e 37/00, que regulamentam a forma como se deve calcular desde 01/07/1999, que era de 31,69% até 30/06/2000, passou para 23,28% em 01/07/2000 até 04/07/2002, e depois volta para o 31,69% a partir de 05/07/2002. Insiste a autuante, neste ponto asseverando que todos os períodos que ocorreram mudanças na legislação foram fiscalizados de 2000 a 2004, e só foi encontrada diferença, no mês de julho de 2002. Além do que, acrescenta que a autuada não desconhece os exercícios fiscalizados, uma vez que foi objeto de intimação fl. 11 do Auto de Infração. Esclarece ainda que, apesar de só ter sido cobrado o mês de julho/2002 a verificação dos cálculos do ICMS substituído, foi feita para todos

os meses dos exercícios fiscalizados e encontrada irregularidade apenas nesse mês. Conclui por fim, que a autuada no período de 2000 a junho/2002 e agosto 2002 a dezembro 2004 trabalhou corretamente incluindo os valores das parcelas do PIS e COFINS, e no período de julho/2002, por deixar de incluir as parcelas referentes ao PIS e COFINS aparece a diferença cobrada, não procedendo assim os argumentos da autuada;

Quanto à quinta e última infração a autuante esclarece que os valores foram apurados com base no Decreto 7.593 de 04/06/1999, citado nos demonstrativos, anexos números 01; 04; 05; 08; 09; 10; 12; 13; 14; 16; 17 e 18, fls. 20 a 31; 34 a 58; 61 a 68; 70 a 80; 83 a 94 do referido Auto de Infração, e que foram entregues cópias a autuada, quando da devolução dos documentos arrecadados e entrega do Auto;

Esclarece também que além do Decreto acima citado proibir a utilização do crédito, especificamente em relação ao custo de dutovia, se não fosse por ele a utilização do referido crédito também estaria sendo indevido, pelos motivos que já foram expostos na infração número 03, através do Artigo 359 do RICMS/BA, Dec. 6284/97.

A autuada tenta justificar a utilização do crédito alegando que o mesmo corresponde ao frete que faz parte da base de cálculo do ICMS sobre a substituição tributária do óleo diesel e gasolina, que a Petrobrás paga antecipadamente, porque as mercadorias são objetos de substituição tributária, e por isso lhe daria direito de utilizar do crédito. Assevera a autuante ser preponderante a questão de que, mesmo o custo de dutovia estando incluso no cálculo dos preços das mercadorias, óleo diesel e da gasolina, como informa a autuada, tentando justificar o erro, o art. 359 do RICMS/97-BA deixa bem claro quando diz que é indevida a utilização do crédito sobre o serviço de transporte cuja mercadoria seja objeto de substituição tributária, no caso óleo diesel e gasolina, como já foi dito anteriormente, logo, mais uma vez, não têm cabimento os argumentos da deficiente.

Por fim conclui a autuante reiterando a procedência do auto de infração.

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 e 02.

Referem-se ao recolhimento a menos e a falta de retenção do ICMS, retido por substituição tributária relativo às operações internas subsequentes de vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado referente aos serviços de transportes tomados.

O autuado refuta as acusações alegando tratar-se de matéria de prova, protestando pela juntada ulterior de provas, através das quais restará que efetuara o recolhimento do ICMS-ST incidente sobre o frete, ao contrário do que garantem os autuantes.

Em que pese a manifesta pretensão do autuado em comprovar o cumprimento das exigências contidas nas infrações em epígrafe, até a data do presente julgamento comprovação alguma foi anexada aos presentes autos. Por total falta de contradição nos autos, do quanto imputado ao autuado, que se manteve silente, além da constatação do correto enquadramento legal e das adequadas tipificações das multas aplicadas, voto pela procedência das infrações 01 e 02.

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, inciso IV e alínea "b" e art. 124 do RICMS/97-BA.

A defesa alega que a acusação fiscal está proibindo a utilização do crédito fiscal do imposto nas aquisições de insumos (lubrificantes e aditivos) agregado ao produto gasolina, cuja saída é tributada por antecipação. Ressalta ainda o autuado que o fato da mercadoria estar sujeita a

substituição tributária não quer dizer que não seja tributada, ao contrário, assevera que a mercadoria está sendo tributada antecipadamente. Acrescenta ainda o autuado que negar o direito ao crédito é o mesmo que negar a não-cumulatividade do imposto.

Por seu turno o autuante enfatiza que a autuação fora pautada na vedação da utilização do crédito fiscal preconizado pela alínea “b”, do inciso IV do art. 97 do RICMS/97-BA, combinado com art. 356, dispositivos legais transcritos pela autuante em sua informação fiscal.

Da análise dos elementos no processo, precipuamente em relação aos demonstrativos elaborados pelos autuantes, fls. 33, 53 e 69, atinente à mercadoria “aditivo”, que não remanesce qualquer dúvida quanto ao acerto da exigência fiscal, acorde que se encontra com os preceitos regidos pelo RICMS/97-BA.

Por isto, voto pela procedência da infração 03.

INFRAÇÃO 04

Versa esta infração sobre a 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.

O autuado se defende alegando que através da Medida Provisória nº 1991-16 de 14/04/00 as alíquotas das contribuições federais PIS e COFINS foram reduzidas a zero, com isto, as contribuições PIS e COFINS, devidas pelo revendedor varejista deixaram de existir.

A autuante justifica a autuação aduzindo que procedera a verificação dos cálculos do ICMS substituído em todos os meses do período fiscalizado e somente encontrou diferença no mês de julho de 2002, por deixar de incluir na base de cálculo as parcelas referentes às contribuições PIS e COFINS, aduzindo que, por isto, não procedem, portanto, os argumentos do autuado.

Da análise dos elementos argumentativos que emergem dos autos constato que o procedimento adotado pelo autuado corresponde à exigência preconizada pelo RICMS/97-BA em relação à MVA aplicada para apuração da base de cálculo, ora em lide. 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 prevista no art. 512-B, inciso IV do RICMS/97-BA.

Por isto, entendo, comungando com os convincentes argumentos que arrimam o voto do Conselheiro Relator Tolstoi Seara Nolasco prolatado no Acórdão da 2ª Câmara CJF nº 0166-12/04, o qual adoto como paradigma, pela total identificação com a matéria objeto do presente Auto de Infração.

“VOTO

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

Ao analisar detidamente essa controvérsia, observo que à época dos fatos geradores, lançados no Auto de Infração, a legislação atinente àquelas contribuições federais determinava que a distribuidora de álcool etílico combustível recolhesse, por substituição tributária, o PIS e a COFINS devidos pelos postos revendedores. Essas duas contribuições, incidentes sob o faturamento, representavam custos que se agregavam ao preço final do produto comercializado pelos postos revendedores, de forma, o legislador do ICMS, nas normas dos Convênios nº 105/92 e Convênio nº 03/99, ao estabelecer a base de cálculo presumida, já considerava todos os componentes de custo da revenda do produto praticados pelo varejista além da margem de lucro. A aplicação da MVA sobre o preço praticado pelo distribuidor, portanto, estabelece, de forma presumida, qual o valor que o consumidor irá pagar pela mercadoria, na etapa subsequente de revenda. Neste preço de revenda

encontram-se incluídas as contribuições acima citadas, pois a mesmas estão vinculadas ao faturamento do varejista e, portanto, previstas na base de cálculo presumida do ICMS. A circunstância do legislador federal ter deslocado a responsabilidade pelo cálculo e pagamento ao distribuidor não altera a natureza dessas contribuições, que irão repercutir no preço pago pelo consumidor, estando portanto já inclusas na margem de agregação do imposto estadual. O raciocínio torna-se claro se abstrairmos a existência da substituição tributária das contribuições, deslocando o cálculo e pagamento desses tributos federais ao próprio revendedor. Conclusão: instituída a substituição das contribuições federais, deslocando a responsabilidade para a distribuidora, não pode a carga tributária ser majorada, pois a modificação se deu apenas no nível da responsabilidade pessoal pela obrigação tributária, não se verificando, no caso, a criação de uma nova obrigação pecuniária, repassada pelo distribuidor ao revendedor. Essas afirmativas tornam-se mais robustas quando analisadas as alterações promovidas pelo Convênio ICMS nº 37/00, vigente a partir de 01/07/00, que ao proceder modificações nas margens de valor agregado, nas operações com combustíveis, refletiu as alterações na sistemática de cobrança das contribuições, em especial, a introdução da alíquota zero nas operações promovidas pelos revendedores varejistas e a majoração das alíquotas nas distribuidoras, como forma de compensação. Em consequência da fixação da alíquota zero, na etapa de revenda, promovida pelos postos varejistas, foi a MVA também reduzida, refletindo a exclusão daquelas parcelas do custo de comercialização do álcool no varejo. A solução dessa lide, portanto, pressupõe a análise do fenômeno repercussão tributária, pois a base de cálculo presumida pelo legislador do ICMS contempla diversas parcelas do custo de revenda e a respectiva margem de lucro. Há que se observar, também, a própria evolução, no tempo, das normas tributárias, que refletem, com precisão, o acerto das argumentações da empresa recorrente. Assim, as parcelas objeto do Auto de Infração, envolvendo as contribuições do PIS e da COFINS, retidos pelo distribuidor, pelas operações devidas pelos revendedores, já estavam inclusas na margem de agregação prevista na norma de substituição tributária do ICMS, prevista no art. 512-B, inc. IV, do RICMS/BA, que regulamenta a norma da Lei nº 7.014/96, contida no art. 23, inc. II, letra "b". O Auto de Infração incide, dessa forma, em cobrança de ICMS em duplicidade, ou seja, a exigência fiscal incorre em "bis in idem".

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

Voto portanto, pela improcedência desta infração.

INFRAÇÃO 05

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 à operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas (transporte dutoviário de gasolina e óleo diesel).

O autuado se defende alegando ser indevida a cobrança invocando a Lei Complementar nº 87/96, tendo em vista que quando adquire os produtos em questão da PETROBRAS para revenda, esta é responsável pela retenção e recolhimento devido pela distribuidora e pelo posto revendedor de combustível, portanto recolhe o imposto de toda a cadeia até o consumidor final.

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 subsequentes tributadas”. Entende o autuado que como o regime de tributação da gasolina e do óleo diesel é o da substituição tributária, onde todas as demais operações subsequentes são tributadas uma única vez por antecipação, o argumento utilizado pela fiscalização para considerar ilegítimos os créditos fiscais apropriados não deve prevalecer. Ou seja, não há operação subsequente não tributada, requisito exigido pelo art. 97 do RICMS/97-BA, como restrição para obrigar o estorno do crédito fiscal.

A autuante em sua informação fiscal ressalta que os valores foram apurados com base no Decreto nº 7.593/99, inclusive citado nos demonstrativos constantes dos autos e que foram entregues ao autuado. Acrescenta ainda que, além da proibição preconizada no aludido decreto, o art. 359 do RICMS/97-BA, da mesma forma argüida na informação fiscal, acerca da infração 03, não permite a utilização do crédito fiscal em questão.

Entendo que, no presente caso está correta a fundamentação da acusação fiscal no Decreto nº 7.593/99, vigente por ocasião das ocorrências em questão, e por ter sido o referido dispositivo legal editado com a finalidade específica de disciplinar a matéria, ora em lide, ou seja, as operações com óleo diesel e gasolina transportada por dutovia. Segundo o qual, explicitamente determina a exclusão da base de cálculo relativa à obrigação própria e apurada em separado, pela alíquota de 17%, a parcela correspondente ao custo dutoviário fixado pela Agência Nacional de Petróleo - ANP. Portanto, é indevida a utilização do crédito de ICMS referente a serviço de transporte intermunicipal, não vinculadas com mercadorias tributadas – transporte por dutovia de óleo diesel e gasolina.

Por comungar inteiramente com o entendimento do ilustre relator Jose Bezerra Lima Irmão, manifestado com impar lucidez em seu voto prolatado no Acórdão JJF Nº 0400/05, sobre esta mesma matéria transcrevo a seguir, com a devida vénia, 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 05 do presente auto de infração.

Ante o exposto, concluo com base na fundamentação apresentada individualizada para cada infração que restaram consideradas procedentes as infrações 01, 02, 03 e 05 e improcedente a infração 04, ficando PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **089599.0015/05-7**, lavrado contra **ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 348.215,40**, sendo R\$ 21.319,64, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60%, sobre R\$ 5.487,78 e de 50% sobre R\$ 15.831,86, previstas no art. 42, II, “e” e I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e R\$ 326.895,76, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 2.802,49, de 150% sobre R\$ 19.474,28, e de 50% sobre R\$ 304.618,99, previstas, respectivamente, no art. 42, II, “e”, VII, “a”, V, “a” e I, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de fevereiro de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN REIS FONTES – RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR