

A. I. Nº - 089599.0016/05-3

AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA

AUTUANTES - MARIA CONCEIÇÃO AMARAL DOS SANTOS e JOSÉ ALBERTO MENDONÇA LIMA

ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS

INTERNET - 01. 06. 2006

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0180-04/06

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. a) DUTOVIA. 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 subsistente. b) VALORES LANÇADOS A MAIOR. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. É vedada a utilização de crédito fiscal decorrente do serviço de transporte tomado, relativo à operação de circulação de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária por antecipação, salvo disposições expressas em contrário. Infração caracterizada. 2. ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES DE ÁLCOOL HIDRATADO, POR NÃO INCLUIR O VALOR DO PIS/CONFINS DEBITADOS AOS DESTINATÁRIOS. Na definição de base de cálculo presumida do ICMS devido por substituição tributária, estão incluídas despesas vinculadas 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. Infração descaracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 26/12/2005, para constituição do crédito tributário no valor de R\$ 451.542,48, decorrente das seguintes irregularidades:

1- Deixou de recolher ICMS nos prazos regulamentares, no valor de R\$350.834,08, referente a operações escrituradas das nos livros fiscais próprios, por ter utilizado indevidamente créditos fiscais de ICMS referente a serviços de transportes interestadual ou intermunicipal não vinculados a

operações com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, decorrente dos valores cobrados pelo uso de dutovia, lançadas indevidamente na conta corrente do livro de apuração do ICMS.

2- Utilização indevidamente de créditos fiscais de ICMS, no valor de R\$11.553,25, referente a serviços de transportes interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, valores lançados a maior, no campo Outros Créditos no livro Registro de Apuração do ICMS a título de ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE FRETE.

3- Reteve e recolheu a menos o ICMS, no valor de R\$ 34.923,45, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificante para contribuintes localizados neste Estados, referente a vendas de álcool hidratado sem a inclusão das parcelas do PIS/CONFINS na base de cálculo para substituição tributária.

4- Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$54.231,70, em decorrência de desencontro entre os valores do imposto e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS, decorrente da utilização indevida de créditos fiscais referentes aos serviços de transportes interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, decorrente de valores cobrados pelo uso de dutovia lançados indevidamente.

O autuado, às folhas 779 a 800, impugnou o lançamento tributário integralmente.

Em relação as infrações 01 e 04, ressaltou que foi autuado pela utilização, supostamente indevida, do crédito fiscal de ICMS referente a serviços de transporte interestadual e intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, decorrente do uso de dutovia.

Destaca que o serviço de transporte objeto da autuação foi realizado dentro do Estado da Bahia, são todos de transportes por dutovia, de gasolina e óleo diesel saídos da refinaria da Petrobrás, localizada em São Francisco do Conde para Itabuna. A fim de comprovar esta alegação requer a realização de perícia fiscal.

Transcreve os artigos 124, I, 116 e 331, § 8º, para afirmar que os dispositivos regulamentares revelam que o enquadramento legal dado as infrações supostamente cometidas não têm qualquer relação com o relato da autuação. Outrossim, os dispositivos em questão apenas dispõem acerca de meras formalidades e algumas dos prazos de recolhimento do ICMS, e quiçá fazem menção à hipótese na qual estaria adstrito o autuado na qualidade de substituto tributária.

Em seguida teceu comentários sobre hipótese de incidência do ICMS.

Ressalta que as operações, objeto da autuação, sofrem a tributação pelo ICMS total em toda a cadeia no momento em que saem da refinaria em São Francisco do Conde e são remetidos ao estabelecimento do autuado em Itabuna, em virtude do instituto da substituição tributária. Por outro lado, o regime da substituição tributária do ICMS atinge tão-somente as operações com derivados de petróleo, não agraciado as prestações de serviços de transportes atreladas a elas, que acabavam sofrendo normalmente a tributação do ICMS sobre frete. Assim sendo, o autuado suportou o ônus do tributo que lhe é repassado no valor da prestação que contrata, nascendo daí o direito ao aproveitamento do crédito da prestação que contrata.

Salienta que, em ratificação dos comandos constitucionais e da Lei Complementar 87/96, os dispositivos do art. 29 da Lei 7.014/96, reconhece o direito ao crédito do imposto incidente sobre os fretes tomados pelo estabelecimento que irá realizar saídas através de operações de comercialização de mercadorias, independente destas operações sofrerem ou não tributação pelo ICMS, o qual transcreveu. Diz que este entendimento encontra-se mais claro no § 2º, incisos I e II do § 4º, do citado artigo.

Destaca que o Conselho Estadual de Fazenda da Bahia reconhece largamente o direito ao aproveitamento do crédito de ICMS proveniente da aquisição de serviços de transporte, mormente quando se tratam de operações internas e sujeitas à substituição tributária, transcrevendo trecho dos Acórdãos CJF Nº 0218-11/02 e CFF Nº 0220-21/02.

No tocante a infração 02, aduz que os dispositivos citados com infringidos não se aplicam ao caso concreto.

Reitera que o regime de tributação das mercadorias comercializadas pelo autuado é o de substituição tributária, onde as demais operações subsequentes são tributadas uma única vez por antecipação, dessa forma, o argumento utilizado pela fiscalização para considerar ilegítimos os créditos apropriados cai por terra. Em seu entendimento, as únicas restrições contidas na legislação baiana que vedam a apropriação do crédito tributário na aquisição de serviços de transporte não se aplicam à hipótese em discussão, já que não há que se falar em operação subsequente não tributada.

Aduz que a fiscalização alega que o autuado teria se aproveitado “a maior”, no campo “Outros Créditos” do livro de apuração do ICMS, os valores referentes ao ICMS substituição Tributária do Frete, entretanto tal questionamento não está enquadrado em nenhum dos dispositivos legais mencionados na autuação.

Salienta que o artigo 382, do RICMS/97, prevê a substituição tributária do tomador o serviço de transportes, sendo o autuado responsável pela retenção do imposto. O mesmo dispositivo prevê que será apropriado no campo “Outros Créditos” do livro de Registro de Apuração do ICMS. E ainda, em seu item 6 e 6.2 prevê que o crédito será apropriado sem a dedução do crédito presumido de 20% do ICMS devido previsto no artigo 96, inciso XI, alínea “b”, do RICMS/97.

Argumenta que, da análise da legislação em vigor, conclui que o ICMS devido pelo autuado, na condição de contribuinte por substituição tributária, do ICMS devido nas prestações de serviços de frete nos quais é tomadora do serviço (art. 382), deverá ser calculado e retido com dedução de 20% referente ao crédito presumido concedido aos prestadores de serviços de transporte (art. 382, I, “d”, c/c art. 96, XI, “b”, ambos do RICMS/97). E ainda, que o crédito a ser apropriado no campo “Outros Créditos” (art. 382, “c”, do RICMS/97), “será o correspondente ao imposto devido sobre a prestação, sem a referida dedução” (art. 382, “c”, 6, 6.2). Menciona que a JJF já reconheceu o direito ao crédito presumido ao tomador do serviço de transporte, por ser este contribuinte substituto na referida operação, transcrevendo o Acórdão JJF Nº 0002-01/03.

Ressalta que os cálculos e recolhimentos bem como os créditos apropriados foram efetuados em conformidade com a determinação dos dispositivos legais supramencionados, conforme pode ser observado nas notas fiscais e livros de apuração.

Quanto a infração 03, esclarece 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, não há matéria de fato controvertida que prescinda de prova, a matéria em discussão é eminentemente conceitual e de direito.

Assevera que a partir de 01/07/00, com as alterações introduzidas à Lei 9.718/98, através de Medida Provisória nº 1991-15, de 10/03/2000, posteriormente convertida na Lei nº 9.990/00 de 21/07/2000, extinguiu-se a substituição tributária do PIS e da COFINS. Com isso, 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.

Menciona que a 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal deste Conselho, relativamente a idêntica exigência fiscal lavrada outrora contra o autuado, já decidiu pelo cancelamento do Auto de Infração nº 206844.0111/01-3. Posteriormente, a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, no julgamento do Auto de

Infração nº 279463.0008/03-9, lavrado contra o autuado, por unanimidade, julgou inteiramente improcedente a exigência fiscal, mediante Acórdão Nº 0166-12/04.

Acrescenta que, recentemente, a 2º JJF, Acórdão JJF Nº 0474-02/05, defendendo os argumentos acima citados, e seguindo a orientação mais recente da 1ª Câmara do CONSEF, relativamente a idêntica exigência fiscal lavrado contra o autuado, também decidiu pela improcedência da autuação.

Ao finalizar, requer o deferimento de diligência para o item 03 e, posteriormente, que seja julgado improcedente o Auto de Infração.

O autuante ao prestar a informação fiscal, às fl. 859/862, contestou os argumentos defensivos, inicialmente, em relação as infrações 01 e 04, aduz que, embora conste no Auto de Infração que as operações referem-se a transporte interestadual, os demonstrativos constam claramente a unidade da Federação corresponde, que é exclusivamente o Estado da Bahia, logo não se está cobrando de transporte interestadual como tenta justificar o autuado.

Aduz que as infrações 01 e 04 são distintas, na primeira é a falta de recolhimento do imposto e a quarta é o recolhimento a menos do imposto, embora sejam decorrentes do crédito indevido de dutovia.

Diz que a autuação foi embasada no Decreto nº 7.593, de 04/06/1999, não tendo cabimento o argumento defensivo relativo ao artigo 29 da Lei Complementar 87/96.

Quanto a segunda infração, argumenta que o autuado tem direito ao crédito sobre o frete, porém, não poderia ter incluído no valor o percentual de 20% referente ao crédito presumido calculado nos CTRC, que teria direito, caso a transportadora, utilizada pelo autuado, fosse optante do referido crédito, como determina o inciso I, alínea “c”, item 6.2 e alínea “d” e parágrafo primeiro, incisos III e IV, do artigo 382, do RICMS/97. Tanto não era optante do referido crédito, que não constou nos conhecimentos de transpores emitidos, tal observação, e o autuado não juntou aos documentos apresentados a fiscalização durante o período que estava sendo fiscalizado, a declaração da transportadora com tal informação, assim como não juntou à defesa.

Salienta que o autuado ao se defender tenta descaracterizar a infração citando o artigo 382, inciso I, alínea “c”, item 6.2 e “d”, porém, esqueceu de citar e comprovar o que diz no parágrafo primeiro, incisos III e IV do mesmo artigo.

Destaca que, no parágrafo primeiro do inciso III diz que “em todos os conhecimentos de Transporte emitidos de acordo com os incisos precedentes, a transportador fará constar, ainda, declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativos a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização do crédito presumido de que cuida o inciso XI, do artigo 96. No inciso, estabelece que em substituição à exigência anterior, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e número de inscrição estadual e no CNPJ da empresa, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 5 anos, observado o disposto no artigo 144.

Esclarece que antes da lavratura do Auto de Infração, verificou no sistema da SEFAZ se a transportadora utilizada pelo autuado, era optante do crédito presumido, e constatou que a mesma encontra-se fechada, e no Sistema – INC, não tem essa informação, por isso em nenhum conhecimento consta a observação exigida no artigo 382, assim como o autuado não juntou cópia da referida declaração, que lhe daria o direito aos 20% do crédito presumido destacado nos CTRC, conforme tenta justificar o autuado.

No tocante a infração 03, esclarece que a fiscalização foi relativa ao período de janeiro de 2001 a dezembro de 2004. O autuado, no período de janeiro de 2001 até junho de 2002, e de janeiro a

dezembro de 2003, apurou corretamente o ICMS-ST, isto é, ao vender para o mercado interno, para revendedores de combustíveis, os postos, no caso específico o AEHC, incluiu no preço as parcelas do PIS/COFINS, tanto que não foi encontrada irregularidade, mas a partir de 05 de julho de 2002 até dezembro do mesmo ano, e janeiro a dezembro de 2004, quando o MVA muda de 23,28 para 31,69%, quando passa a vigorar o valor constante no Anexo I do convênio 03/99, períodos também verificados, é encontrado irregularidades, onde ficou constatado que as parcelas citadas anteriormente não foram inclusas.

Ao finalizar, opina pela manutenção do Auto de Infração.

## VOTO

Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o autuante lavrou o Auto de Infração em tela, para exigir imposto decorrente de 04 (quatro) infrações.

Na peça defensiva, o autuado impugnou todas as infrações, as quais passo a analisar.

Acerca do pedido de perícia fiscal formulado pelo sujeito passivo, em relação as infrações 01, 03 e 04, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, II, “b”, também do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos são suficientes para decidir com relação a presente lide.

Na infração 1 é imputado ao autuado a falta de recolhimento do ICMS nos prazos regulamentares, referente a operações escrituradas nos livros fiscais próprios, por ter utilizado indevidamente créditos fiscais de ICMS referente a serviços de transportes interestadual ou intermunicipal não vinculados a operações com mercadorias com saídas subsequentes tributadas. Na infração 4- é imputado ao autuado o recolhimento a menos do ICMS, em decorrência de desencontro entre os valores do imposto e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS.

Ambas infrações decorrem da utilização indevida de crédito referente aos serviços de transportes intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, decorrente de valores cobrados pelo uso de dutovia lançados indevidamente.

Em relação ao crédito fiscal decorrente ao uso de dutovia, este Conselho de Fazenda já se manifestou em oportunidades anteriores sobre a procedência da autuação, por considerar que se trata de utilização indevida de crédito fiscal.

Quanto ao combustível recebido através de dutovia, o autuado não possui direito a utilizar o crédito, conforme explicitam de forma cristalina os arts. 1º e 2º do Decreto nº 7.593/99, transcritos abaixo:

*“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).*

*[...].*

*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.”*

Logo, as infrações 01 e 04 devem ser mantidas integralmente.

Na infração 2 é imputado ao autuado a utilização indevida de créditos fiscais de ICMS, referente a serviços de transportes interestadual ou intermunicipal não vinculados a operações com mercadorias com saídas subsequentes tributadas, valores lançados a maior, no campo Outros

Créditos no livro Registro de Apuração do ICMS a título de “ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE FRETE”.

Em sua defesa o autuado argumenta que o artigo 382, do RICMS/97, prevê a substituição tributária do tomador do serviço de transportes, sendo o autuado responsável pela retenção do imposto. O mesmo dispositivo prevê que será apropriado no campo “Outros Créditos” do livro de Registro de Apuração do ICMS. E ainda, em seu item 6 e 6.2 prevê que o crédito será apropriado sem a dedução do crédito presumido de 20% do ICMS devido, previsto no artigo 96, inciso XI, alínea “b”, do RICMS/97.

O autuante contesta o argumento defensivo aduzindo que o autuado tem direito ao crédito sobre o frete, porém, não poderia ter incluído no valor o percentual de 20% referente ao crédito presumido calculado nos CTRC, que teria direito, caso a transportadora, utilizada pelo autuado, fosse optante do referido crédito, como determina o inciso I, alínea “c”, item 6.2 e alínea “d” e parágrafo primeiro, incisos III e IV, do artigo 382, do RICMS/97. Tanto não era optante do referido crédito, que não constou nos conhecimentos de transpores emitidos, tal observação, e o autuado não juntou aos documentos apresentados a fiscalização durante o período que estava sendo fiscalizado, a declaração da transportadora com tal informação, assim como não juntou à defesa.

Salienta que o autuado ao se defender tenta descharacterizar a infração citando o artigo 382, inciso I, alínea “c”, item 6.2 e “d”, porém, esqueceu de citar e comprovar o que diz no parágrafo primeiro, incisos III e IV do mesmo artigo.

Entendo razão assistir ao autuante, uma vez que nos documentos acostados aos autos não atendem as determinações dos incisos III e IV do artigo 382, do RICMS/97, *in verbis*:

“Art. 382

[...]

*§ 1º A substituição tributária de que cuida este artigo implica que:*

*III - em todos os Conhecimentos de Transporte emitidos de acordo com os incisos precedentes, a transportadora fará constar, ainda, declaração expressa quanto ao regime de tributação adotado pelo seu estabelecimento, informando se fez opção pelo direito ao uso de créditos fiscais relativas a operações e prestações tributadas ou se, ao contrário, optou pelo benefício da utilização do crédito presumido de que cuida o inciso XI do art. 96;*

*IV - em substituição à exigência do inciso anterior, poderá a empresa transportadora fazer aquela declaração em instrumento à parte, com identificação do signatário, com indicação do nome, endereço e números de inscrição, estadual e no CGC ou CPF da empresa, devendo essa declaração ser conservada pelo sujeito passivo por substituição pelo prazo de 5 anos, observado o disposto no art. 144.”*

Assim, entendo que a infração em tela restou caracterizada.

Quanto a infração 3, a qual trata da questão relativa a inclusão das parcelas referentes às contribuições federais (PIS/COFINS) na base de cálculo da antecipação da tributária, devida pelas distribuidoras de combustíveis, quando da comercialização de álcool, a exigência fiscal encontra-se embasada no art. 8º, inciso II, alínea “b” da Lei Complementar 87/96, “*in verbis*”:

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

(...)

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

*a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;*

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

c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subsequentes. (Grifos nossos).

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

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

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

Desta forma, a infração 03 deve ser excluída da autuação.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$ 416.619,03.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 089599.0016/05-3, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 416.619,03**, acrescido das multas de 50% sobre o valor de R\$350.834,08, e 60% sobre o valor de R\$65.784,95, previstas no art. 42, I, “a”, II, “b” e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2006.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA - JULGADOR