

A. I. Nº - 207351.0003/06-7
AUTUADO - CHEVRON BRASIL LTDA.
AUTUANTE - JUAREZ ALVES DE NOVAES
ORIGEM - IFEP/SUL
INTERNET - 02.05.2007

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0117-01/07

EMENTA: ICMS. 1. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** VENDAS DE COMBUSTÍVEIS A CONTRIBUINTES DESTE ESTADO. IMPOSTO RETIDO A MENOS. ÁLCOOL HIDRATADO. NÃO INCLUSÃO DO PIS/COFINS. Mantida a inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo da substituição tributária. Infração caracterizada. **b)** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **b.1)** OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. A lei atribui ao atacadista distribuidor a condição de sujeito passivo por substituição, relativamente ao imposto a ser retido nas operações de saídas que efetuar, para fins de antecipação do tributo referente às operações subsequentes a serem realizadas pelos adquirentes. Documentação acostada pelo autuado gera revisão do lançamento. Infração parcialmente subsistente. **b.2)** OMISSÃO DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A diferença nas quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Revisão do lançamento reduz o *quantum* apurado. Infração parcialmente caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade e o pleito por apresentação de provas e revisão fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 24/03/2006, atribui ao sujeito passivo o cometimento das seguintes irregularidades:

01. Reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2001, 2002, 2003 e 2004, exigindo o imposto no valor de R\$ 30.616,86, acrescido da multa de 60%. É informado que se refere à venda de álcool etílico hidratado carburante com retenção do imposto a menos, conforme demonstrativos;

02. Deixou de reter e recolher o ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, nos exercícios de 2003 e 2004, exigindo imposto no valor de R\$21.125,21, acrescido da multa de 60%. Acrescenta-se que foram somados os estoques iniciais às entradas, comparando-se com os estoques finais e as saídas de álcool etílico hidratado carburante (AEHC), sendo constatadas saídas registradas inferiores àquelas apuradas, conforme demonstrado nos levantamentos;

03. Deixou de recolher o imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2003 e 2004, exigindo imposto no valor de R\$ 55.636,58, acrescido da multa de 70%. É acrescentado que foram somados os estoques iniciais às entradas, comparando-se com os estoques finais e as saídas de álcool etílico hidratado carburante (AEHC), sendo constatadas saídas registradas inferiores àquelas apuradas, conforme demonstrado nos levantamentos.

O sujeito passivo, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 230 a 234, quando contestou a infração 01, argüindo que ao apurar a suposta diferença do ICMS relativa à substituição tributária nas vendas de AEHC, a fiscalização presumiu que as contribuições para o PIS/COFINS não haviam sido consideradas na composição da base de cálculo correspondente, o que impossibilitaria a utilização da MVA referida no § 1º, da cláusula primeira, do Convênio ICMS 37/00. Salientou inexistir, tanto no corpo do Auto de infração como no anexo da infração 01, qualquer elemento que comprove a falta de inclusão daquelas contribuições, à razão de 8,20% (6,74% + 1,46%).

Citando Alberto Xavier, argüiu que em caso de subsistir a incerteza, por falta de provas, a administração fiscal deve abster-se de efetivar o lançamento ou então fazê-lo em quantitativo inferior, salientando que, ainda assim, comprova através de planilha por amostragem (Doc. nº 4), que procedeu corretamente ao aplicar a MVA baiana. Alegou estar juntando, também por amostragem (Doc. nº. 5), as cópias das notas fiscais relacionadas na autuação.

Acrescentou que as citadas contribuições não devem constar da nota fiscal, uma vez que o que indica a sua incidência é o faturamento do mês e a comprovação do respectivo pagamento, feito através de guias, nas quais são recolhidas, de forma englobada, por cada um de seus estabelecimentos. Aduziu que para evidenciar o recolhimento do PIS/COFINS, estava juntando cópias das guias do mês de janeiro dos exercícios de 2001 a 2004 (Doc. nº. 6).

Ressaltou que se verifica, dessa forma, que falta à autuação a comprovação do suposto equívoco cometido, não podendo prevalecer no lançamento tributário as suposições intrínsecas.

O autuado argüiu que se a autoridade julgadora entender que não bastam como definitivas as evidências apresentadas por amostragem, que então seja deferida a produção de prova pericial em toda a sua documentação fiscal.

Ao tratar das infrações 02 e 03, observou que nos dois casos a fiscalização incorreu em equívocos que beiram o excesso de exação.

Em primeiro lugar, muitas das operações se referem a venda para entrega futura, quando são emitidas notas fiscais de simples faturamento, sem destaque do ICMS, sendo posteriormente emitidas diversas outras notas fiscais para a entrega da mercadoria, estas com o destaque do imposto. Nesse caso, o autuante considerou tanto as notas fiscais de simples faturamento como as de entrega, o que forçosamente distorce os cálculos efetuados. Para comprovar sua argumentação, anexou planilha indicando as incorreções detectadas na autuação (Doc. nº. 7).

Ademais, outras diferenças do estoque se deveram a ajustes posteriores, decorrentes de cancelamentos, estornos, etc., o que pode ser comprovado através da análise de seus registros, o que não foi visto nem solicitado pela fiscalização. Argumentou que se o julgador entender que são insuficientes as evidências apresentadas por amostragem, que então seja deferida a produção de prova pericial em toda a sua documentação fiscal e de estoque.

Requeriu que de acordo com o art. 133, da Lei nº. 3.956/81, seja deferida a ulterior juntada de provas, antes da decisão da 1ª instância administrativa, bem como a apresentação de prova pericial, quando então apresentará os quesitos correspondentes. Pugnou, ainda, pela desconstituição do crédito tributário exigido no Auto de Infração.

O autuante, em informação fiscal produzida às fls. 629-A a 635, aduziu no tocante à infração 01, que de forma diversa daquela apontada pela defesa, a apuração do imposto não foi realizada por presunção, ressaltando que os Convênios ICMS 03/99 e 37/00 tratam da caracterização e do mecanismo de cálculo do imposto. Salientou que no presente caso a autuação decorreu de erro na composição da base de cálculo da substituição tributária, sendo este, portanto, o foco da discussão. De acordo com a cláusula primeira do Conv. ICMS 37/00, o PIS/PASEP e a COFINS integram a base de cálculo para efeito de cálculo do ICMS da substituição tributária. Frisou ser muito importante ressaltar que a infração se refere à substituição tributária, para fins de demonstrar que o contribuinte não agregou a parcela relativa ao PIS/PASEP e à COFINS.

Tomou como exemplo a Nota Fiscal 5.343, de 30/03/2001 (fl. 571), esclarecendo, entretanto, que em relação a todas as demais notas fiscais o cálculo apresenta a mesma irregularidade. O autuante demonstrou que o contribuinte houvera se utilizado da MVA de 23,28%, para os casos nos quais o PIS/PASEP e a COFINS estavam incluídos, quando na verdade deveria ter-se utilizado da MVA de 31,69%, indicada para quando o PIS/PASEP e a COFINS não estavam incluídos na base de cálculo, fato que resultou na apuração das diferenças indicadas na autuação.

Explicou que de acordo com a cláusula terceira, do § 1º, do Conv. ICMS 03/99, quando o contribuinte faz uso da MVA de 23,28%, deve demonstrar na nota fiscal que incluiu os valores relativos ao PIS/PASEP e à COFINS no cálculo da substituição tributária, enquanto que utilizando-se da MVA de 31,69%, não se faz necessária tal demonstração, aplicando a MVA sobre o valor da operação própria, acrescido dos outros encargos.

Alegou estar comprovado que o autuado aplicava a MVA de 23,28% sobre a mesma base de cálculo do imposto referente à operação própria, o que evidencia não terem sido apropriadas as parcelas referentes às citadas contribuições. Registrhou que a base de cálculo do ICMS normal não deve incluir os valores dessas contribuições. Acrescentou que de acordo com o art. 52 do RICMS/97, o ICMS integra a sua própria base de cálculo, o que não ocorre com o PIS/PASEP e a COFINS, motivo pelo qual o Conv. ICMS 37/00 cita expressamente as duas contribuições.

Contrapondo-se à alegação defensiva em sentido contrário, afirmou que os demonstrativos anexados ao PAF são bastante detalhados ao apontar os cálculos feitos pelo autuado e aqueles feitos pelo fisco, identificando as notas fiscais, datas de emissão, quantidades de litros, preços unitários, base de cálculo da operação própria, ICMS normal, MVA e a diferença encontrada.

No Doc. nº. 4 (fl. 251), citado pelo autuado como prova de que procedia de forma correta nos cálculos do imposto, apenas constam algumas rubricas, sendo algumas incompreensíveis, a exemplo de “Marcador”, “Frt_Transf”, “Margem”. Além disso, os números registrados não têm documentos a lhe darem consistência, não sendo sequer citada a sua fonte. Desse modo, esse documento não pode ser utilizado para contestar a autuação.

Argüiu que de forma contrária ao entendimento do autuado, o campo “informações complementares” ou até mesmo o corpo da nota fiscal pode e deve ser utilizado para apresentar

todos os elementos necessários e demonstrar com clareza a operação, assim como o cálculo do imposto. Os comprovantes de pagamento do PIS/COFINS servem tão somente para comprovar o seu recolhimento, não havendo vínculo entre aqueles documentos e a formação da base de cálculo. Ademais as citadas guias se referem aos recolhimentos de toda a empresa e não apenas da unidade autuada, não ajudando esclarecer a questão. De forma diversa daquela adotada pelo autuado, o fisco demonstrou nota fiscal por nota fiscal a origem da diferença apurada.

Manifestou discordância quanto à solicitação de produção de prova pericial em toda a documentação fiscal, salientando não haver razão para a adoção desse procedimento.

Ao abordar as infrações 02 e 03, o autuante concordou com as argüições da defesa em relação às notas fiscais canceladas e àquelas referentes a simples remessa, neste caso por terem sido arroladas também as notas fiscais de faturamento, tendo elaborado novos demonstrativos de estoque e refeito os cálculos correspondentes aos dois itens da autuação, que em consequência passaram a ter a seguinte configuração:

Infração 02

31/12/2003 - débito corrigido = R\$ 2.832,60;

31/12/2004 - em decorrência das alterações, as omissões ocorridas passaram a ser de entradas, configurando-se em omissões de saídas anteriores, em decorrência de entradas sem registro na escrita fiscal, passando o débito para o valor de R\$ 425,19, correspondente à multa formal de 5% sobre o valor das omissões de R\$ 8.503,88;

Infração 03

31/12/2003 - débito corrigido = R\$ 7.460,19;

31/12/2004 - o débito original deixou de existir.

Em seguida, transcreveu a cláusula terceira, § 1º, inciso II, do Conv. ICMS 03/99; a cláusula primeira, § 1º, do Conv. ICMS 37/00 e os artigos 52 e 56, inciso I, do RICMS/97, todos citados em sua explanação.

Cientificado quanto ao teor da informação fiscal, o autuado se manifestou às fls. 639 a 646, argumentando que de acordo com jurisprudência dos tribunais superiores e dos tribunais administrativos, os tributos sujeitos a lançamento por homologação estão sujeitos ao prazo decadencial disposto no art. 150, § 4º, do CTN - Código Tributário Nacional.

Transcrevendo a ementa referente ao processo RESP 101407, emanada do STJ - Superior Tribunal de Justiça, argüiu que no caso da lide não houve qualquer alegação de fraude, dolo ou simulação nos procedimentos adotados pelo impugnante, tendo, ademais, ocorrido antecipação do imposto devido, o que denota que o prazo decadencial é aquele previsto no § 4º, do art. 150, do CTN, ou seja, cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Salientou que, desse modo, não podem ser exigidos créditos tributários de períodos anteriores a março de 2001, por já se encontrarem extintos pela decadência, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN.

Ao tratar sobre a infração 01, repetiu os argumentos apresentados na peça defensiva, insistindo no entendimento de que a premissa adotada pela fiscalização fora equivocada e registrando que o documento que acostara à fl. 251 e reapresentara à fl. 647, contém exatamente a demonstração de que o PIS e a COFINS estão incluídos na base de cálculo do ICMS normal e daquele referente à substituição tributária. Para exemplificar, citou a linha correspondente à Nota Fiscal 4.626, explicando que o custo do AEHC, do qual se parte para a composição do preço está informado na coluna “Custo”, que no caso é de R\$0,7344. As colunas seguintes contêm informações

confidenciais e que não têm relevância para o caso em tela. Existem na seqüência as colunas relativas ao PIS e à COFINS, que adicionadas às parcelas anteriores compõem o “preço unitário”.

Esse preço unitário, com a inclusão das duas contribuições, é que serve de base de cálculo tanto para o ICMS normal como para aplicação da MVA, para fins de apuração do imposto relativo à substituição tributária. Não há outra maneira de comprovar que os valores do PIS e da COFINS estão incluídos no preço, exceto através dos documentos juntados pelo impugnante, uma vez que tais tributos são apurados de forma englobada e não em relação a cada operação.

Acrescentou que ao contrário do que foi afirmado pelo autuante, a base de cálculo do ICMS normal é a mesma base sobre a qual é aplicada a MVA, que no caso é de 23,28%, considerando que o PIS e a COFINS já estavam incluídos no preço. Ademais, de acordo com a Lei 9.718/98 e alterações posteriores, a distribuidora de combustíveis, ao apurar os valores dessas contribuições, considera as alíquotas diferenciadas em relação a cada produto, procedimento que se presta a concentrar o pagamento das contribuições em uma das etapas da cadeia produtiva.

Então se o PIS e a COFINS já são recolhidos desde a operação própria até a última etapa da cadeia de circulação da mercadoria (regime monofásico) não há como se usar bases de cálculo diferenciadas para o ICMS normal e para o ICMS da substituição tributária. Assim, como na base de cálculo do ICMS normal já estão incluídos os valores das referidas contribuições, para encontrar a base de cálculo da outra parcela do ICMS basta aplicar a MVA sobre a base anterior.

Reiterou o pedido de produção de prova pericial em toda a sua documentação fiscal.

No que se refere às infrações 02 e 03, ressaltou que apesar das retificações efetuadas, ainda restaram equívocos. Salientou que tendo acostado à defesa, por amostragem, documentação que explicava as diferenças apontadas pela fiscalização e tendo o autuante reconhecido a impropriedade do levantamento fiscal, excluindo os valores correspondentes às notas fiscais anexadas a título exemplificativo, este fato significa que o lançamento é nulo, desde quando se distanciou do princípio da verdade material.

Destacou que o procedimento adotado pelo autuante, de apurar o alegado crédito tão somente com base em “levantamento quantitativo de estoque” não encontra guarida no sistema tributário nacional, desde quando o art. 148, do CTN dispõe que apenas nas hipóteses em que os registros fiscais e contábeis do contribuinte não merecerem fé, é que as autoridades fiscais estão autorizadas a se utilizarem da excepcional via do arbitramento. No caso em questão a escrita e os documentos fiscais e contábeis merecem fé, considerando que o próprio autuante, diante da documentação apresentada por amostragem reformulou o lançamento, reduzindo-o.

Redargüiu que, apenas para argumentar, não entendendo o julgador que o lançamento está contaminado por nulidade, que sejam homenageados os princípios da ampla defesa e do contraditório e da busca da verdade material, determinando-se que seja realizada diligência, possibilitando ao impugnante comprovar todas as notas fiscais de devolução, cancelamento, estorno, etc., ocorridas no período autuado, haja vista que o autuante sequer tomou conhecimento, já que efetuou apenas um levantamento superficial e desde quando as evidências trazidas pela defesa se deram tão somente por amostragem.

Reiterou os pedidos de produção de prova pericial, além da desconstituição do crédito tributário.

O autuante prestou nova informação fiscal à fl. 649, argüindo em relação à alegação de decadência dos débitos anteriores a março de 2001, que o art.173 do CTN indica que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito se extingue após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Em relação ao levantamento de estoque, ao PIS e à COFINS, afirmou ter efetuado todas as correções correspondentes às provas documentais e argumentos apresentados pelo autuado. Acrescentou que estando o processo na esfera administrativa, é o momento de sanar eventuais equívocos de digitação ou qualquer outro passível de ser sanado.

Quanto ao pedido de prova pericial, asseverou que o mesmo não está de acordo com o art. 147, inciso II, de RPAF/99, que transcreveu.

VOTO

Afasto as alegações defensivas que dizem respeito à desobediência aos princípios da ampla defesa e do contraditório além daquele que trata da verdade material, considerando que no caso da lide as infrações estão todas devidamente previstas no RICMS/97, aprovado pelo Dec. nº. 6.284/97, que por sua vez regulamenta a Lei nº. 7.014/96, que fundamenta esse imposto. Ademais, foram elaborados e acostados ao processo, os demonstrativos de débitos para determinação do *quantum* devido referente a cada infração, com identificação dos respectivos documentos de origem, correspondentes aos períodos de ocorrência dos fatos geradores que foram objeto deste lançamento. Além do que, tendo o sujeito passivo recebido cópias dos referidos demonstrativos, exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação, evidenciando ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração. Acrescento que o procedimento fiscal não violou as regras contidas no artigo 18, inciso IV, alínea “a”, do RPAF/99, haja vista que as infrações foram descritas de forma clara, tendo sido determinados, com segurança, as infrações e o infrator.

Não acato, de igual modo, a alegação defensiva de que houve ofensa ao quanto disposto no art. 148 do CTN, sob o entendimento de que a apuração dos valores dos débitos teria ocorrido, no caso das infrações 02 e 03, através do método do arbitramento. Ressalto que o procedimento adotado pela fiscalização foi baseado em auditoria de levantamento quantitativo de estoques, sendo esta a metodologia prevista para o caso da lide, estando prevista na legislação que rege o ICMS.

O autuado argüiu estar prescrita a ação para a cobrança dos créditos tributários, em relação ao período anterior a março de 2001, sob a argumentação de que os referidos créditos se encontravam alcançados pela decadência, citando a legislação correspondente a esse instituto.

Observo que essa alegação se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública nesse caso, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela devida. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, inciso I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser o caso presente, conforme explicitado acima. No caso desta lide, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro e fevereiro de 2001) iniciou-se em 01/01/2002, com prazo final em 31/12/2006. O lançamento ocorreu em 24/03/2006. Não há, portanto, o que se falar em decadência.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, sendo que, deste último, transcrevo parte do voto do ilustre relator:

"Inicialmente rejeito a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública do Estado da Bahia de constituir os créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 1999, visto que o artigo 965 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê que o aludido direito extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso concreto, o citado prazo iniciou-se em 1º de janeiro de 2000 e seu termo ocorreu em 31 de dezembro de 2004, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 29 de junho de 2004, portanto antes de operar a decadência."

Adentrando no mérito das infrações, observo que o item 01 diz respeito à retenção e ao recolhimento a menos do ICMS relativo às operações internas subsequentes, nas vendas de álcool etílico hidratado carburante, pela não inclusão do PIS/COFINS.

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

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

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

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

Ademais, o art. 512-B, § 1º, inciso I (redação de 05/07/02 a 24/12/02) e 512-B, § 1º, inciso III (redação a partir de 25/12/02), do RICMS/97, determinam a inclusão de todo e qualquer encargo transferível ou cobrado do destinatário, adicionado do valor resultante da aplicação da Margem de Valor Agregado (MVA) do modo como foi praticado pelo autuante no presente lançamento.

Apesar do autuado ter alegado que incluiu o PIS e a CONFINS na base de cálculo do imposto no período questionado, dizendo que os valores pagos a título das contribuições acima mencionadas já estavam incluídos no preço da venda, não acostou ao processo qualquer documento que pudesse comprovar sua afirmação, haja vista que o documento de fl. 251 não se trata de elemento de prova bastante para desconstituir o lançamento. Pelo que dispõe o art. 142, do RPAF/99, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa em presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Por outro lado, o autuante inseriu em planilha anexada ao Auto de Infração toda a movimentação de venda de AEHC nos exercícios de 2001 a 2004, demonstrando que o contribuinte deixou de considerar a inclusão das parcelas do PIS e da CONFINS na base de cálculo do ICMS a ser substituído no período em exame.

Dante da legislação posta, resta claro e expresso que deve ser incluído na base de cálculo da substituição tributária o valor dos encargos a título de PIS/COFINS. Vale observar que a 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº. 0007-11/06, se pronunciou em relação a processo sobre o mesmo teor da matéria aqui em discussão, tendo mantido o mesmo entendimento já expressado pela 1ª Instância deste Colegiado. Para um melhor entendimento desta questão, transcrevo trecho do brilhante voto vencedor no citado julgamento, da lavra da conselheira Dra. Denise Mara Andrade Barbosa:

"Voltando à incidência do PIS e da COFINS na comercialização do álcool hidratado, verifico que o distribuidor de combustíveis, até junho de 2000, era, ao mesmo tempo, contribuinte e sujeito passivo por substituição:

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

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

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

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

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

Assim, **a partir de 01/07/00**, o faturamento dos estabelecimentos varejistas de álcool combustível deixou de ser tributado pelo PIS e COFINS, entretanto, foi

aumentada a tributação incidente sobre a receita dos distribuidores, de forma a conservar a carga tributária então existente.

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

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

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

Os “encargos transferíveis ou cobrados do destinatário”, previstos nos Convênios ICMS 105/92 e 03/99, a meu ver, somente podem ser entendidos, na situação em análise, como valores inesperados despendidos pelos remetentes das mercadorias e repassados aos seus destinatários - inclusive tributos ou contribuições criados posteriormente à edição dos Convênios, os quais não poderiam ter sido previstos pelo legislador no momento da fixação de determinada margem de valor agregado -, o que, definitivamente, não é o caso dos valores do PIS e da COFINS, retidos e cobrados dos varejistas pelas distribuidoras de álcool desde 1984 e 1991, respectivamente, até o dia 30 de junho de 2000.

Entretanto, a partir de 01 de julho de 2000, a legislação do ICMS passou a prever, concomitantemente, dois percentuais de MVA: um, inferior, quando o contribuinte incluísse, na base de cálculo do imposto por substituição tributária, os valores relativos ao PIS e à COFINS; e outro, mais alto, quando não ficasse comprovada a inclusão, na base de cálculo do imposto por substituição tributária, dos valores referentes ao PIS e à COFINS.

Nesta lide constato que, mesmo após intimado em diligência determinada por esta 1ª Câmara de Julgamento Fiscal (fls. 394 e 397), o recorrente não comprovou que incluía no preço do álcool vendido os percentuais referentes à PIS e à COFINS.

Sendo assim, só posso concluir que é devido o imposto exigido no período 01/07/00 a 31/12/03, conforme apontado neste lançamento, porque calculado com base nos percentuais de margem de valor agregado, previstos no artigo 512-B, § 1º, inciso I (redação de 05/07/02 a 24/12/02) e 512-B, § 1º, inciso III (redação a partir de 25/12/02), do RICMS/97 e nos Convênios a seguir indicados, para as operações internas de álcool hidratado para fins carburantes:

1. na Cláusula terceira, § 1º, inciso I, e no Anexo I do Convênio ICMS 03/99 - de 31,69%, no período de 01/07/00 a 04/07/02;
2. no Anexo I, do Convênio ICMS 91/02 - de 38,10%, no período de 05/07/02 a 24/12/02;
3. na Cláusula terceira e no Anexo X, do Convênio ICMS 140/02 - de 37,97%, no período de 25/12/02 a 31/12/03.”

Portanto, restando comprovado que o autuado comercializou álcool etílico hidratado carburante, aplicando, para efeito de cálculo da substituição tributária, uma MVA de 23,28% sobre o preço faturado, ao invés de 31,69% no período de 01/01/2001 a 04/07/2002, de 38,10% no período de 05/07/2002 a 24/12/2002 e de 37,97% de 25/12/2002 a 31/12/2004, que seriam as corretas, considerando que deixou de incluir o PIS/CONFINS na base de cálculo para a antecipação tributária, mantenho a infração 01 integralmente.

Avaliando as peças processuais no que se refere às infrações 02 e 03, observo que o autuado alegou que havendo apresentado documentos e demonstrativos apenas de forma parcial, caberia uma diligência para que todas as provas de que dispunha fossem analisadas pela fiscalização. Saliento que tendo recebido todos os demonstrativos elaborados pelo autuante, nos quais são identificados todos os documentos que geraram os montantes dos débitos apurados, todos de posse do autuado, este não impugnou a imposição fiscal como lhe cabia, pois não apurou os valores descritos nos levantamentos fiscais pertinentes, nem apontou erros nos valores autuados como poderia ter sido feito. Chegou até a solicitar a apresentação posterior de provas que alega dispor. Caso entendesse que o Auto de Infração em exame não continha toda a documentação pertinente, o momento para apresentá-la era na própria defesa, sob pena de assim não agindo, se operar a preclusão. Neste mesmo sentido, art. 142 do RPAF/99 estabelece que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa na presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

No que se refere à infração 02, que trata da falta de recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, observo que tendo acatado as notas fiscais canceladas e aquelas referentes a simples remessas, além dos demonstrativos acostados pelo impugnante em sua peça defensiva, o autuante, de forma acertada, refez o levantamento quantitativo correspondente.

Em relação ao exercício de 2003 houve uma redução na omissão de saídas de 56.066 litros de AEHC para 26.066 litros, tendo resultado numa redução do valor do débito de R\$ 6.092,70 para R\$ 2.832,60. Enquanto isso no exercício de 2004 ocorreu uma inversão dos resultados inicialmente apurados, sendo detectada uma omissão de entradas de 7.028 litros do produto, quando o levantamento original apontara uma omissão de saída de 121.183 litros. Neste caso, como se trata de produto enquadrado na substituição tributária, não cabe a figura da presunção de omissão de saídas anteriores, o que resultou na inaplicabilidade de qualquer cobrança em relação a esse exercício. Deste modo, a infração 02 restou parcialmente procedente, no valor de R\$ 2.832,60, referente ao exercício de 2003.

No tocante à infração 03, verifico que a análise procedida pelo autuante dos documentos fiscais acostados pelo sujeito passivo gerou um novo demonstrativo correspondente a este item da autuação, que redundou em novos valores, caso em que concordo com aquele apontado em relação ao exercício de 2003, quando a modificação no quantitativo da omissão de saídas possibilitou uma redução do débito inicialmente apurado de R\$ 16.046,09 para R\$ 7.460,19. Não concordo, entretanto, com a sugestão de aplicação da multa de 5% sobre o montante correspondente à omissão de entrada decorrente da recomposição do levantamento de estoque e que resultou numa omissão de entrada (exercício de 2004), considerando que esse procedimento resultaria numa mudança do fulcro da autuação. Assim, mantendo parcialmente a infração 03, no valor de R\$ 7.460,19, correspondente ao exercício de 2003.

Não acolho a solicitação para apresentação posterior de novas provas, considerando que o autuado se manifestou em duas oportunidades, tendo acostado elementos que descaracterizaram parcialmente as infrações 02 e 03, quando deveria ter apresentado toda a documentação que alega dispor. Indefiro, de igual modo, o pedido de realização de revisão fiscal considerando que, com base no art. 147 do RPAF/99, os elementos de provas anexados aos autos são suficientes ao meu convencimento e decisão da lide.

Dante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207351.0003/06-7, lavrado contra **CHEVRON BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$40.909,65**, acrescido de 60% sobre R\$33.449,46 e de 70% sobre R\$7.460,19, previstas, respectivamente, nos incisos II, alínea “e” e III, do art. 42, 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, 19 de abril de 2007.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR