

**PROCESSO** - A. I. Nº 089599.0016/05-3  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA  
**RECORRIDOS** - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSO DE OFÍCIO e RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF Nº 0180-04/06  
**ORIGEM** - INFRAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 30/12/2008

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0393-12/08

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE. **a)** DUTOVIA. O artigo 2º do Decreto nº 7.593/99, ao estabelecer a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária relativamente às operações subsequentes com os combustíveis de que cuida o artigo 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 é igualmente vedado o crédito do imposto para compensação com os débitos de outras operações, nos termos do artigo 97 do RICMS-BA. Infração subsistente. Mantida a Decisão recorrida. **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 disposição em contrário. Infração caracterizada. Mantida a Decisão recorrida. 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/COFINS DEBITADOS AOS DESTINATÁRIOS. No período de 05/07/02 a 24/12/02, caso, excepcionalmente, a distribuidora tenha praticado preço sem considerar o valor do PIS/COFINS, a MVA a ser utilizada seria de 31,69% e, no entanto, o recorrente utilizou a MVA de 23,28%. Mesmo após realização de diligência, não restou comprovada a inclusão do valor do PIS/COFINS no preço da mercadoria. Infração caracterizada. Modificada a Decisão recorrida. Afastadas as preliminares de nulidade suscitadas. Recurso de Ofício **PROVIDO**. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 4ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, bem como de Recurso de Ofício interposto em razão de o referido julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito tributário em valor superior ao previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração em lide foi lavrado para cobrar ICMS, no valor total de R\$451.542,48, em razão 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. Trata-se da utilização indevida de créditos fiscais de ICMS atinentes a serviço de transporte intermunicipal não vinculado a operações com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas, decorrentes de valores cobrados pelo uso de dutovia, lançados indevidamente no livro Registro de Apuração do ICMS.
2. Utilizou indevidamente créditos fiscais de ICMS, no valor de R\$11.553,25, referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operações com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas. Trata-se de valores lançados a maior no livro Registro de Apuração do ICMS, no campo “Outros Créditos”, a título de ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE FRETE.
3. Reteve e recolheu a menos ICMS, no valor de R\$34.923,45, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativamente às operações internas subseqüentes nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste Estado. Refere-se a vendas de álcool hidratado sem a inclusão das parcelas do PIS/CONFINS na base de cálculo da substituição tributária.
4. Recolheu a menos ICMS, no valor de R\$54.231,70, em razão de desencontro entre o valor do imposto recolhido e o escriturado no livro Registro de Apuração do ICMS. Trata-se da utilização indevida de créditos fiscais referentes a serviço de transporte intermunicipal não vinculado a operações com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas, decorrentes de valores cobrados pelo uso de dutovia lançados indevidamente.

O autuado apresentou defesa tempestiva (779 a 800), os autuantes prestaram a informação fiscal regulamentar e, em seguida, o Auto de Infração foi julgado procedente em parte.

As infrações 1 e 4 foram julgadas procedentes, pois considerou a primeira instância que “*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 [...]*”

A infração 2 também foi julgada procedente, tendo o ilustre relator fundamentado o seu voto no argumento de que os *documentos acostados aos autos não atendem as determinações dos incisos III e IV do artigo 382, do RICMS/97*.

A infração 3 foi julgada improcedente, pois entendeu a primeira instância que “*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*”.

Considerando que o valor da desoneração do autuado ultrapassava o limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 4ª JJF recorreu de ofício de sua Decisão.

Inconformado com a Decisão proferida pela primeira instância, o contribuinte apresenta Recurso Voluntário e, preliminarmente, suscita a nulidade das infrações 1 e 4, alegando que a capituloção legal utilizada no Auto de Infração (art. 124, I, do RICMS-BA) foi modificada na Decisão recorrida

para o Decreto nº 7.593/99. Também alega que na Decisão recorrida não foi feita qualquer referência ao enquadramento legal utilizado nessas infrações. Diz que o desconhecimento do real dispositivo que embasou a acusação cerceou o seu direito de defesa, motivo pelo qual entende que o prazo para a impugnação deveria ter sido reaberto.

No mérito, o recorrente explica que as prestações de serviços de transportes arroladas nas infrações 1 e 4 são referentes a gasolina e a óleo diesel transportados de São Francisco do Conde para Itabuna, por meio de dutovia da Petrobrás. Transcreve o disposto no Decreto nº 7.593/99 e, em seguida, afirma que o art. 2º desse Decreto prevê que os créditos provenientes da aquisição de serviço de transporte por dutovia não serão compensados com o ICMS substituído (recolhido pela refinaria), porém não restringe a compensação desse crédito com o ICMS normal. Aduz que o serviço de transporte dutoviário é cobrado à parte, sendo o ICMS destacado em separado.

Explica que a refinaria de petróleo, na condição de substituta tributária, inclui o custo do frete na base de cálculo do imposto, bem como recolhe o ICMS de acordo com o valor presumido de venda a consumidor. Diz que, dessa forma, o art. 1º do Decreto nº 7.593/99 determina que a refinaria não precisa incluir na apuração do valor da operação de venda o custo do frete dutoviário, ao passo que o art. 2º prevê que o valor desse frete não será compensado com o ICMS substituído. Sustenta que o disposto no art. 2º é uma consequência lógica do previsto no art. 1º. Aduz que o citado decreto é direcionado às obrigações das refinarias.

Salienta que o Decreto nº 7.593/99 não poderia contrariar o disposto na Lei nº 7.014/96, que reconhece o direito à apropriação do crédito fiscal de ICMS referente a serviço de frete, independentemente de ser o transporte feito por dutovia, rodovia ou ferrovia. Frisa que o referido crédito não foi compensado como o ICMS substituído, já que as operações são referentes a gasolina e diesel, mercadorias que tiveram o imposto retido na refinaria. Para embasar suas alegações, transcreve ementas de decisões proferidas por este CONSEF, nas quais foi reconhecido o direito ao crédito fiscal proveniente de serviço de transporte realizado dentro do Estado.

Discorre acerca do seu direito à apropriação de crédito fiscal de ICMS, segundo a Lei Complementar nº 87/96 e a Lei Estadual nº 7.014/96. Explica que, na qualidade de tomador de serviços de transporte, suportou o ônus do tributo e, em respeito ao princípio da não-cumulatividade, tem direito ao aproveitamento do crédito fiscal para futura compensação. Diz que não caberia ao Decreto nº 7.593/99 fazer distinção onde a Lei nº 7.014/96 não o fez, ainda mais para restringir um direito expresso na lei, sob pena de afrontar os princípios da legalidade e da hierarquia das leis. Cita doutrina e transcreve dispositivos legais.

Aduz que o regime de substituição tributária atinge tão-somente as operações com derivados de petróleo, não alcançando as prestações de serviços de transportes a elas atreladas. Diz que, no caso em tela, a cobrança e a tributação dos serviços de dutovias são separadas da venda do produto, conforme documentos acostados às fls. 811 817. Frisa que, como a prestação do serviço de transporte utilizada na operação com combustíveis é tributada, não há razão para se exigir o estorno de crédito dos serviços de transporte lançados de forma independente na escrita fiscal. Sustenta que, admitindo que a operação subsequente seria a venda dos combustíveis, não há como se falar em operação subsequente não tributada, já que as operações com gasolina e óleo diesel são tributadas na origem pelo regime de substituição tributária. Cita doutrina.

Quanto à infração 2, o recorrente afirma que se creditou do imposto acertadamente, conforme o previsto no art. 382, I, “c”, “6”, “6.2”, do RICMS-BA, cujo teor transcreveu. Ressalta que não apresentou a declaração de que a transportadora tinha optado pela utilização do sistema de crédito presumido porque tal comprovação não lhe fora solicitada e, além disso, cabia à administração fazendária fiscalizar o regime de apuração do imposto da empresa transportadora.

Salienta que os CTRCs emitidos pela Transportadora Maringá Ltda. (fls. 834 a 837) evidenciam a opção dessa transportadora, uma vez que, na composição do frete, no campo “Outros”, foi

destacado o valor da parcela do imposto referente ao crédito presumido de 20%. Diz que a referida parcela também se encontra deduzida no campo “Observações”, onde está informado o valor do ICMS devido por substituição tributária, a ser recolhido pelo substituto. Aduz que essas alegações podem ser comprovadas mediante a multiplicação da base de cálculo consignada nos CTRCs pelo valor da alíquota, deduzindo-se, em seguida, o valor destacado no campo “Outros”.

Sustenta o recorrente que a transportadora que lhe prestava serviço (Transportadora Maringá Ltda.) encontra-se em funcionamento e está habilitada no cadastro do Sintegra, conforme o documento que anexa à fl. 903.

Ao finalizar, o recorrente solicita, preliminarmente, a nulidade da Decisão recorrida em razão da alteração da capitulação legal. No mérito, requer que o Auto de Infração seja cancelado.

Ao exarar o Parecer de fl. 912 a 914, o ilustre representante da PGE/PROFIS opina pelo não acolhimento da preliminar de nulidade, pois entende que não houve a apontada omissão referente à capitulação legal empregada pelos autuantes. Sustenta que não houve alteração no critério jurídico relativamente às infrações 1 e 4, conforme se pode observar pela descrição das infrações às fls. 1 e 3. Aduz que o Decreto nº 7.593/99 figurou na Decisão recorrida apenas como elemento justificador da impossibilidade de apropriação dos créditos glosados na autuação, não alterando a descrição dos fatos. Frisa que não houve prejuízo para o recorrente, uma vez que desde a defesa inicial a matéria de fundo foi abordada.

No mérito, quanto às infrações 1 e 4, afirma que a parcela referente ao custo dutoviário, apesar de excluída da base de cálculo da obrigação própria, será apurada em separado, mediante alíquota pré-definida, integrando a sistemática da substituição tributária, vedando-se, por conseguinte, a apropriação do crédito fiscal pelo substituído. Corroborando esse entendimento, cita o Auto de Infração nº 232962.0010/05-1, que foi julgado procedente em primeira instância e cujo Recurso Voluntário não foi provido pela 1<sup>a</sup> CJF.

Quanto à infração 2, diz que para poder se creditar do percentual presumido que foi glosado, o recorrente deveria ter demonstrado que preenchia os requisitos exigidos no artigo 382, incisos III e IV, do RICMS-BA. Menciona que o documento de fl. 903, apresentado pelo recorrente, não traz qualquer elemento novo capaz de influenciar o deslinde da questão.

Ao finalizar, o ilustre procurador opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Após apreciação em pauta suplementar, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ de origem, para que fosse o recorrente intimado a: informar se as empresas que prestaram os serviços de transporte relacionados na infração 2 utilizavam o sistema de crédito presumido previsto no art. 96, inc. XI, do RICMS-BA; comprovar que, no período abrangido pela infração 3, os valores referentes ao PIS/COFINS eram incluídos no preço do álcool carburante. Também foi solicitado que, caso restasse comprovada a inclusão dos citados valores, que fosse refeito o levantamento com a utilização da MVA de 23,28%, informando se persistia algum valor a recolher.

Conforme despacho à fl. 919, o processo foi encaminhado aos autuantes, para o atendimento da diligência. O recorrente foi intimado pela auditora Maria Conceição Amaral dos Santos, que também participou da lavratura do presente Auto de Infração, a apresentar as comprovações necessárias ao cumprimento da diligência (fl. 921). A intimação foi atendida, tendo sido acostados ao processo os documentos de fls. 923 a 948.

Em resposta à solicitação de diligência, a auditora Maria Conceição Amaral dos Santos elaborou o documento de fls. 950-A e 951, intitulado de “Informação Fiscal”. Nesse documento, a referida auditora afirma que os valores constantes no demonstrativo apresentado pelo recorrente (fl. 936) não têm uma explicação lógica, são referentes a apenas uma nota fiscal e, além disso, as notas fiscais apresentadas estão ilegíveis. A auditora diz que não concorda com o demonstrativo elaborado pelo recorrente e, por isso, mantém os valores originalmente apurados.

Quanto aos serviços de transporte listados na infração 2, a auditora afirma que as empresas transportadoras encontram-se canceladas e, portanto, não foi possível verificar no livro Registro de Ocorrência se constava a declaração prevista no art. 144 do RICMS-BA. Aduz que os documentos de fls. 938 a 948 são cópias ilegíveis de notas fiscais emitidas pelo próprio recorrente.

Em 15/06/07, o recorrente acostou ao processo fotocópias da notas fiscais que foram anteriormente apresentadas e consideradas ilegíveis.

Notificado acerca do resultado da diligência, o recorrente se pronunciou nos autos (fls. 974 a 984) e, preliminarmente, suscitou a nulidade do processo administrativo fiscal, a partir da intimação de fl. 921, alegando que existe vício insanável no procedimento adotado pela autuante. Afirma que a autuante não tem competência para lavrar termo de intimação e para prestar informação fiscal depois de ter sido o Auto de Infração julgado pela primeira instância. Afirma que esse fato violou o princípio da moralidade administrativa.

Ainda em preliminar, o recorrente alega que não há razão para a interposição de Recurso de Ofício no presente processo, uma vez que o valor da sua desoneração (R\$34.923,45) foi inferior ao limite previsto no artigo 169 do RPAF/99.

Assevera o recorrente que, no mérito, a “informação fiscal” não procede, pois o valor que a autuante alega desconhecer é o preço de compra da mercadoria, o qual foi utilizado como ponto de partida para a formação do preço de venda da mesma mercadoria. Diz que o demonstrativo apresentado comprova a inclusão dos valores em tela no preço do álcool. Frisa que juntou ao processo novas cópias das notas fiscais e de mais demonstrativos da inclusão do PIS/COFINS no valor do álcool vendido (fls. 986 a 1007)

Quanto à infração 2, o recorrente explica que fazia jus aos créditos fiscais, pois, nas notas fiscais acostadas ao processo, constava a informação de que as transportadoras utilizavam crédito presumido na apuração do imposto a recolher. Ressalta que, mesmo que as transportadoras não estivessem utilizando o sistema de crédito presumido, não lhe caberia verificar tal fato, já que no documento fiscal consta a observação “Substituição Tributária – RICMS, Art. 382” e, no campo “Outros”, o destaque do valor correspondente aos 20% do referido crédito. Para corroborar suas alegações, transcreve ementa de Decisão do Superior Tribunal de Justiça, que trata da boa-fé de terceiros nas relações jurídico-tributárias. Acostou ao processo os CTRCs de fls. 1009 a 1030.

Ao finalizar seu pronunciamento, o recorrente solicita que seja declarada a nulidade do processo a partir da intimação expedida pela autuante após a Decisão da primeira instância. Caso assim não entenda esse CONSEF, pede que não seja conhecido o Recurso de Ofício. Na hipótese de serem ultrapassadas essas solicitações, requer o não provimento do Recurso de Ofício e o Provimento do Recurso Voluntário.

Considerando a juntada de novos demonstrativos por parte do recorrente, a autuante foi instada a se pronunciar nos autos.

Nessa nova oportunidade, a autuante afirmou que *“Diante dos argumentos do autuado, constantes nos anexos de folhas 923 a 948 e 973 a 1030, do Processo acima identificado, informo que nada tenho a acrescentar, logo mantendo as informações dadas às fls. 950-A a 957”*.

Ao exarar o Parecer de fls. 1035 e 1036, a ilustre representante da PGE/PROFIS reitera os termos do Parecer de fls. 912/914. Quanto à diligência realizada para verificar fatos atinentes à infração 2, afirma que os CTRCs trazidos ao processo não apresentam a indicação expressa de opção pelo transportador da utilização do crédito presumido, que se constitui em condição imposta pelo art. 382 do RICMS-BA. Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Na sessão de julgamento, decidiu a 2ª CJF converter o processo em diligência à ASTEC, para o atendimento das seguintes solicitações:

- a) que se intimasse o recorrente a apresentar fotocópia dos contratos de prestações sucessivas de serviços de transporte, firmados com as transportadoras relacionadas na infração 2;
- b) que se intimasse o recorrente a apresentar a comprovação dos dados constantes nos demonstrativos de fls. 936 e 986/1007;
- c) que se verificasse se os dados apresentados pelo recorrente no item anterior comprovavam a inclusão da parcela referente ao PIS/COFINS no preço do álcool.

Em cumprimento à diligência, o recorrente foi intimado a fazer as comprovações requeridas pela 2<sup>a</sup> CJF (fl. 1045).

Atendendo à intimação de fl. 1045, o recorrente afirmou às fls. 1048/1052 que, em relação ao primeiro item da solicitação, não conseguiu localizar os contratos de prestações sucessivas de serviços de transportes. No entanto, salientou que a prova da regularidade do aproveitamento dos créditos fiscais de ICMS já se encontrava no processo e que, às fls. 952/953 dos autos, o auditor fiscal Renato Alcântara de Andrade reconheceu ter a Transportadora Maringá Ltda. aderido à sistemática do crédito presumido.

Quanto ao segundo item da diligência, o recorrente diz que a solicitação não se mostra razoável, tendo em vista os dados já trazidos ao processo. Afirma que, como prova de sua boa-fé, está acostando ao processo (fls. 1053 a 1060) fotocópias de notas fiscais. Discorre sobre o mercado de álcool e, em seguida, afirma que, excluindo os fatores que são inconstantes por sua própria natureza, o único elemento passível de produção de prova da inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo do álcool é exatamente o preço de aquisição do álcool anidro hidratado carburante.

Ao concluir o seu trabalho, o auditor fiscal incumbido de cumprir a diligência solicitada pela 2<sup>a</sup> CJF emitiu o Parecer ASTEC Nº 045/2008 (fls. 1042 a 1044). Nesse Parecer, foi informado que: em relação ao primeiro item da intimação, o recorrente não apresentou os contratos solicitados, alegando que não havia previsão legal que o obrigasse a manter cópia de contrato desprovido de natureza fiscal; em relação ao segundo item, o recorrente alegou que a prova da regularidade do aproveitamento do crédito de ICMS já se encontrava nos autos. Aduziu o preposto da ASTEC que, tendo em vista o não atendimento da Intimação de fl. 1045, não foi possível atender ao terceiro item da diligência.

Notificado acerca do Parecer ASTEC nº 045/2008, o recorrente, referindo-se ao item primeiro da diligência, reitera tudo quanto foi dito às fls. 1048/1052. Diz que os documentos fiscais acostados ao processo comprovam que o encargo financeiro decorrente do frete foi suportado pelo recorrente e que os CTRCs acostados aos autos constituem prova da opção das transportadoras pela sistemática do crédito presumido.

Quanto ao item segundo da intimação, afirma que o diligenciador da ASTEC confundiu os argumentos aduzidos pelo recorrente. Frisa que não foram analisados os documentos apresentados e nem foi emitida opinião técnica sobre os argumentos não jurídicos trazidos aos autos no decorrer do processo. Repete que a comprovação requerida não é razoável, especialmente tendo em vista a prévia abertura de preço promovida pelo recorrente em fases anteriores. Diz que acostou ao processo notas fiscais de aquisição de AEHC, que comprovam o ponto nevrálgico da formação de preço do álcool vendido, porém tal prova não foi comentada na diligência realizada. Menciona que os demais custos envolvidos na formação do preço do álcool não são passíveis de mensuração, já que são tomados em função de negociações do livre mercado. Sustenta que a autuação, no que concerne a não inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo do ICMS, trata de uma mera presunção, pois não há provas nesse sentido no lançamento tributário e, caso o recorrente não tivesse considerado tais valores na formação do preço, estaria incorrendo em prejuízo.

O recorrente ressalta que a Decisão de primeira instância em relação a esse item da autuação [infração 3] não enseja Recurso de ofício, pois o montante do crédito exonerado não ultrapassa o limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

Ao finalizar seu pronunciamento, o recorrente solicita que não seja reconhecido o Recurso de ofício interposto pela 4ª JJF. Pede que, caso essa solicitação não seja acolhida, o Recurso de Ofício seja Não Provido. Também requer o Provimento do Recurso Voluntário.

Às fls. 1075 e 1076, a empresa Alvo Distribuidora de Combustíveis Ltda. (“ALVO”), CNPJ 09.302.703/0001-49, informa que “nos termos do § 1º do artigo 229 da Lei nº 6.404/76 (Lei das S/A), por força da cisão parcial da CBPI com imediata incorporação da parcela cindida ao patrimônio da ALVO, operou-se a “sucessão universal de direitos e obrigações” da CBPI pela ALVO, o que inclui, a partir de 01/05/2008, a continuidade da operação normal, pela ALVO, do estabelecimento filial acima qualificado, operando pela CBPI até o dia 30/04/2008 sob os cadastros fiscais CNPJ nº 33.069.766/0170-76 e Inscrição Estadual nº 42930985.” Em seguida, a ALVO requer que, para o processo em epígrafe, seja processada nos sistemas informatizados da SEFAZ a substituição da responsabilidade processual decorrente da operação societária de incorporação pela ALVO dos ativos da CBPI, de forma que onde constava a razão social e os dados cadastrais da CBPI passem a constar os dados relativos à ALVO.

Ao exarar o Parecer de fls. 1112 e 1113, a ilustre representante da PGE/PROFIS, após historiar o processo, reitera os Pareceres anteriores opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, sob o argumento de que nenhum elemento novo foi trazido aos autos em relação à infração 2.

## VOTO

Inicio o presente voto pelo Recurso Voluntário e, de pronto, afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, pois entendo que não houve o alegado cerceamento de defesa, uma vez que constava nos anexos do Auto de Infração, dos quais o recorrente recebeu cópia, que a exigência fiscal referente às infrações 1 e 4 tratava de créditos fiscais pertinentes a transporte efetuado por dutovias, lançados indevidamente conforme o Decreto nº 7.593/99 (ver fls. 24 a 40, 187 a 207 e 432 a 451). Observo que o fato foi satisfatoriamente descrito no lançamento, deixando evidente o enquadramento legal e, além disso, as impugnações apresentadas demonstram que o contribuinte entendeu as acusações e delas se defendeu abordando os seus diversos aspectos. Além disso, verifico que, na Decisão recorrida, a 4ª JJF deixou clara qual foi a acusação imputada ao recorrente, bem como abordou de forma fundamentada todos os pontos da defesa. Um eventual erro na tipificação legal das infrações não é razão para a nulidade do lançamento. Não há razão suficiente para que se decrete a nulidade do lançamento ou da Decisão recorrida.

Também afasto a preliminar de nulidade referente à validade da intimação de fl. 921 e à “informação fiscal” prestada após a Decisão de primeira instância. Esses procedimentos executados pela autuante decorreram do atendimento de diligência deliberada por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, visando buscar a verdade material dos fatos e trazer aos autos elementos suficientes para a formação do convencimento dos julgadores. A realização de diligência é um procedimento previsto no RPAF/99 e, nos termos do art. 148, inc. I, desse Regulamento, a diligência poderá ser feita, dentre outras hipóteses, pelo próprio autuante.

A autuante, ao atender a referida diligência, intitulou o seu pronunciamento de “Informação Fiscal”, conforme se constata às fls. 950-A e 951. Esse documento elaborado pela autuante não se confunde com a “Informação Fiscal” prevista no art. 126 do RPAF/99 e que é prestada após a interposição da defesa. Entendo que houve apenas um equívoco na denominação da peça processual e, portanto, não se pode dizer que a autuante se pronunciou nos autos em momento não previsto e que tenha violado o princípio da moralidade administrativa. Desse modo, o procedimento adotado pela autuante é válido.

Adentrando no mérito da lide, passo a apreciar as infrações 1 e 4, as quais foram abordadas em conjunto na Decisão recorrida e no Recurso Voluntário. Essas duas infrações versam sobre a utilização indevida de crédito fiscal referente à prestação de serviço de transporte intermunicipal de óleo diesel e gasolina, efetuado por meio de dutovia.

Conforme salientado pelo recorrente, o art. 2º do Decreto nº 7.593/99 prevê que, no cálculo do ICMS devido por substituição tributária, o valor do custo dutoviário não integrará a base de cálculo, e o imposto vinculado àquela parcela [custo dutoviário] não será compensado com o ICMS substituído. Dessa forma, o recorrente, mesmo na sua condição de distribuidora, não poderia ter utilizado o crédito fiscal em questão, pois o citado dispositivo excluía o frete dutoviário da base de cálculo do ICMS incidente sobre os referidos combustíveis. Apesar de o Decreto nº 7.593/99 ser dirigido às refinarias, a sua aplicação traz repercussões junto às distribuidoras, já que, ao vedar a inclusão do imposto referente ao custo da dutovia na base de cálculo do ICMS devido por substituição, também veda a utilização do crédito do imposto para fins de compensação com os débitos de outras operações.

Efetivamente a legislação tributária estadual reconhece o direito ao crédito fiscal referente à prestação de serviços de transporte, porém, no caso em tela, o imposto em questão não foi incluído na base de cálculo do ICMS devido por substituição, pois a legislação específica sobre a matéria veda a compensação desse valor na apuração do imposto devido por substituição. Dessa forma, não vislumbro ofensa aos princípios da legalidade e da hierarquia das leis.

Ressalto que o fato de as prestações de serviço de transporte dutoviário terem sido cobradas e tributadas separadamente, conforme documentação acostada ao processo, não possui o condão de modificar a previsão de que o valor referente ao serviço seja excluído da base de cálculo do ICMS devido por substituição.

No que tange à infração 2, comungando com o opinativo da PGE/PROFIS, considero correta a Decisão da Primeira Instância, pois o recorrente não conseguiu comprovar, mesmo com a realização de diligência, que as empresas transportadoras em questão eram optantes pelo sistema de crédito presumido de que cuida o inciso XI do artigo 96 do RICMS-BA.

Discrevo do recorrente quando ele diz que os CTRCs emitidos pela Transportadora Maringá Ltda evidenciam o sistema de apuração do imposto adotado pela empresa, pois esse fato não está comprovado nos autos. Para atestar a opção, a empresa deveria ter feito a declaração prevista na legislação tributária. O fato de a Transportadora Maringá Ltda. estar ou não ativa não é, por si só, elemento suficiente para elidir a acusação. Ademais, no caso em tela, não há como acolher a alegação recursal de que agiu de boa-fé, uma vez que a exigência não atendida consta na legislação tributária estadual.

Considero, portanto, que a infração subsiste e que está correta a Decisão recorrida.

Caberá à repartição fazendária competente tomar as providências necessárias para que seja a responsabilidade tributária da Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga substituída pela empresa ALVO, conforme foi solicitado pelo recorrente.

Pelo exposto e em consonância com o Parecer da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, mantendo inalterada a Decisão recorrida.

Quanto ao Recurso de Ofício, o qual trata da infração 3, inicialmente afasto a alegação recursal pertinente ao não cabimento do Recurso. De acordo como o disposto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, será cabível o Recurso de Ofício quando o montante do débito exonerado, em Decisão unânime, for superior a R\$50.000,00. Considerando que o montante do débito é composto pelo valor do imposto mais a multa aplicada e os acréscimos legais, depreendo que, no caso em lide, da Decisão proferida pela 4ª JJF é cabível o Recurso de ofício.

No mérito, observo que a Decisão da primeira instância merece ser reformada, pois, com o advento da Medida Provisória 1991/00, as alíquotas do PIS/COFINS nas operações com álcool carburante efetivamente foram reduzidas a zero, como afirma a primeira instância. Contudo, há que se ressaltar que a carga tributária referente ao PIS/COFINS foi transferida para as empresas distribuidoras e, em conseqüência, se as distribuidoras incluíssem no preço do álcool os valores do PIS/COFINS, a MVA aplicável seria 23,28% e, caso contrário, a MVA seria de 31,69%.

O recorrente assevera desde a defesa inicial que incluía o valor do PIS/COFINS no preço do álcool vendido aos postos revendedores. Todavia, não há prova desse fato nos autos. Com fulcro no princípio da busca da verdade material, o processo foi convertido em diligência à INFRAZ de origem, para que o recorrente fosse intimado a comprovar que fazia a referida inclusão.

Em atendimento à diligência, o recorrente apresentou as planilhas de fls. 936 e 986 a 996. Examinando essas planilhas, constato que as mesmas não se mostram capazes de comprovar a inclusão do PIS/COFINS no preço do álcool vendido aos postos revendedores. Não há nessas planilhas a comprovação do custo do produto e nem dos demais dados e valores ali consignados.

Uma vez que nas operações arroladas na autuação o valor do PIS/COFINS não estava incluso no preço do álcool revendido aos postos varejistas, foi correto o procedimento adotado pelos autuantes, já que a MVA utilizada pelo recorrente (23,28%) foi inferior à prevista (31,69%). Corroborando esse posicionamento, transcrevo o voto proferido pela Conselheira Denise Mara Andrade Barbosa no Acórdão CJF Nº 0007-11/06, o qual trata da mesma matéria:

*Na infração 1 exige-se o ICMS que foi retido e recolhido a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações de saídas internas subsequentes de álcool etílico hidratado, sob a acusação de que o autuado (uma distribuidora localizada no Estado da Bahia) deixou de incluir o PIS e a COFINS na base de cálculo do ICMS-Substituição Tributária, no período de julho de 1999 a dezembro de 2003.*

*Já expressei o meu posicionamento a respeito dessa matéria no Acórdão CJF nº 0448-11/05. Naquela oportunidade, ressaltei que o PIS (Programa de Integração Social) e a COFINS (Contribuição para Financiamento da Seguridade Social) foram instituídos, respectivamente, pela Lei Complementar nº 07/70 e pela Lei Complementar nº 70/91, incidindo sobre o faturamento das empresas, e que, desde a criação da COFINS, a partir de 01/04/92, as distribuidoras de combustíveis eram responsáveis pelo recolhimento da contribuição incidente sobre o seu próprio faturamento (2%) e, na condição de substitutos tributários, pela retenção e recolhimento da parcela devida pelos postos revendedores, incidente à alíquota de 2% sobre faturamento do álcool hidratado, da gasolina automotiva e do diesel. No caso do PIS, foi atribuída à distribuidora a condição de substituto tributário somente a partir da vigência da Portaria nº 238/84, em 27 de dezembro de 1984.*

*Por outro lado, o Convênio ICMS 105/92 (revogado pelo Convênio ICMS 03/99) já atribuía aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de substitutos tributários, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes realizassem, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estivesse localizado o adquirente.*

*Em sua Cláusula segunda, o referido Convênio estabelecia, desde 1997 (redação do Convênio ICMS 31/97) que a base de cálculo seria:*

- o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado pela autoridade competente;*
- na falta do preço a que se refere o item anterior, o montante formado pelo preço estabelecido pela autoridade competente para o remetente ou no caso de inexistência deste preço, o valor da operação, acrescido, em ambos os casos, do valor de qualquer encargo*

*transferível ou cobrado do destinatário, adicionados, ainda, do percentual de 31,69% de margem de lucro, na hipótese de operações internas de álcool hidratado.*

*Até junho de 2000, a tributação pelo PIS e pela COFINS, referente à comercialização de álcool hidratado, era regulada pela redação original dos artigos 2º e 5º, da Lei Federal nº 9.718/98, a seguir transcritos:*

**Art. 2º** As contribuições para o PIS/PASEP e a COFINS, devidas pelas pessoas jurídicas de direito privado, serão calculadas com base no seu faturamento, observadas a legislação vigente e as alterações introduzidas por esta Lei.

(...)

**Art. 5º** As distribuidoras de álcool para fins carburantes ficam obrigadas a cobrar e a recolher, na condição de contribuintes substitutos, as contribuições referidas no art. 2º, devidas pelos comerciantes varejistas do referido produto, relativamente às vendas que lhes fizerem.

**Parágrafo único.** Na hipótese deste artigo, a contribuição será calculada sobre o preço de venda do distribuidor, multiplicado por um inteiro e quatro décimos.

Vigia também, à época, o Convênio ICMS 03/99 que previa o seguinte:

1. na Cláusula primeira – que os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, poderiam atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estivessem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde se localizasse o destinatário;
2. no inciso I do § 1º da Cláusula terceira - que, na falta de preço máximo de venda a consumidor fixado por autoridade competente, na hipótese em que o sujeito passivo por substituição fosse a distribuidora de combustíveis, a base de cálculo seria “o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o remetente, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado”: Anexo I – operações internas (Bahia) com álcool hidratado – 31,69%.

O item 1 da alínea “b” do inciso I do artigo 512-A do RICMS/97, então vigente (repercutindo o teor da Lei nº 7.014/96 e do Convênio ICMS 03/99) determinava que o distribuidor de combustíveis seria o responsável pelo lançamento e recolhimento do imposto estadual, relativo às operações internas subsequentes com o álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de sujeito passivo por substituição. A base de cálculo do imposto devido por substituição tributária, segundo a alínea “a” do inciso IV do artigo 512-B, do citado RICMS/BA, deveria ser, nas saídas internas, o montante formado pelo valor da operação, acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, impostos e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionado do percentual de margem de valor agregado (MVA) de 31,69%.

Dessa forma, a margem de valor agregado (MVA) prevista no referido Convênio e no RICMS/97 foi estabelecida naquele momento prevendo uma determinada carga tributária para o ICMS-Substituição Tributária, adaptada à legislação então vigente. Ao fixar a MVA de 31,69% para a situação em tela, o legislador do ICMS objetivou alcançar o preço final de toda a cadeia produtiva referente ao álcool hidratado, isto é, até o preço de venda ao consumidor final

*praticado pelo revendedor varejista. Esta sempre foi a função precípua da margem de valor agregado (MVA): estimar o lucro dos contribuintes substituídos, de forma a alcançar um preço de venda o mais compatível possível com a realidade. Como se trata apenas de uma estimativa, é óbvio que jamais será exatamente o preço praticado no mercado, porém o ente tributante se satisfaz com ele e, após efetuada a substituição tributária, determina o encerramento da fase de tributação daquela mercadoria.*

*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.*

*Assim, considero que a inclusão dos valores referentes ao PIS e à COFINS na base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, no período de julho de 1999 a 30 de junho de 2000 deste lançamento, caracteriza o bis in idem e, por conseguinte, é indevido o débito ora exigido concernente ao período acima referido.*

*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 incluisse, 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.

*Em resumo, considero devido, na infração 1, o ICMS no valor de R\$162.636,04, referente apenas ao período de 01/07/00 a 31/12/03, merecendo reforma, portanto, a Decisão*

Em face do acima exposto, a infração está caracterizada e, portanto, a Decisão da primeira instância carece de reforma, para que se restabeleça a infração 3.

Voto, portanto, pelo PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para modificar a Decisão recorrida e julgar procedente a infração 3.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **089599.0016/05-3**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$451.542,48**, acrescido das multas de 50% sobre o valor de R\$350.834,08 e 60% sobre o valor de R\$100.708,40, previstas no art. 42, incisos I, alíneas “a”, II, “b” e “e”, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de dezembro de 2008.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. PGE/PROFIS