

**A. I. N°** - 206949.0003/04-2  
**AUTUADO** - PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A  
**AUTUANTES** - MARCO ANTONIO SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
**ORIGEM** - IFEP METRO  
**INTERNET** - 29/09/05

#### 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N°0049-05/05

**EMENTA.** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. Sua exclusão ocasiona uma redução irregular que contraria a norma tributária vigente. Infração não elidida. Não acolhidas as arguições de nulidade, e de decadência, nem, tampouco, de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação tributária baiana. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 3/12/2004, lança ICMS no valor de R\$38.768,71 acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção a menos do imposto por substituição tributária pela não inclusão do ICMS em sua base de cálculo, em virtude da informação prestada equivocadamente pela distribuidora à refinaria através dos anexos exigidos nos Convênios ICMS 105/92, 138/01 e 54/02 para repasse do ICMS ao Estado destino nas vendas de gasolina, diesel e/ou GLP, pelo contribuinte substituto (distribuidora), para consumo de contribuintes localizados no Estado Bahia.

Por advogado, o autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário (fls. 95/111), solicitando, inicialmente, de que todas as intimações concernentes à presente autuação fossem encaminhadas ao seu endereço profissional. Em seguida, fazendo breve relato da acusação, ressaltou que os fundamentos legais apontados pelo fisco nas duas infrações se encontravam sob a égide do Decreto n° 105/92 (violação às cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS n° 105/92, com alterações posteriores, combinado com o Decreto n° 1.855/92) e Decreto n° 03/99 (violação às cláusulas terceira, quinta e sexta e alterações posteriores).

Como preliminar à nulidade da ação fiscal, arguiu que houve cerceamento do seu pleno direito de defesa, uma vez que o autuante deixou de especificar em quais operações não houve o recolhimento do imposto, violando, desta forma, o seu direito da segurança, da proibição e o da ampla defesa. Dissertando sobre o tema, trouxe aos autos as determinações do art. 5°, LV, da Constituição Federal, art. 18, do RPAF/99, art. 2° da Lei 4747/65, ensinamentos do jurista Alberto Xavier (Do Lançamento - Teoria Geral do Ato do Procedimento e do Processo Tributário. Ed. Forense, Rio de Janeiro, 1997, p. 161/162) e decisão do TRF - 5ª Região - Terceira Turma (AC 81348, processo n° 9505141840, DJ de 29/05/1998). E, se assim não fosse entendido, requereu que o autuante fosse intimado a juntar, ao processo, todos os documentos utilizados no lançamento e todos cálculos de apuração, mês a mês, reabrindo-se seu prazo de defesa.

Atacando o mérito da autuação, afirmou que todas as operações realizadas foram regulares. Observou que para ser exigível a inclusão do ICMS na formação de sua própria base de cálculo seria necessária expressa previsão legal, uma vez que cabe à lei descrever todos os aspectos na norma jurídica tributária, respeitados os moldes constitucionais. No entanto, a norma que dispõe,

especificamente, sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos, ou seja, o Convênio 03/99, do qual o Estado da Bahia é signatário, dispôs claramente qual a base de cálculo para a operação ora em lide, operações interestaduais, que é o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário (Cláusula Quarta). Citando o art. 1º, da Lei Complementar nº 24/75, afirmou que sendo o convênio instrumento adequado para a adoção de medidas mais específicas e, como regra de Direito, o específico prevalece sobre o genérico, não haveria ilegalidade na definição de base de cálculo diferenciada. Portanto, deve ser aplicado o convênio em tudo o que nele se trata e, subsidiariamente, a legislação complementar. Ademais, grifou: se os conveniados tivessem a pretensão de incluir o montante do ICMS nas operações de que trata a cláusula quarta, não expressavam claramente esta situação, com o fez, quando determinou a apuração do imposto nas operações internas (§ 8º da cláusula terceira) e que não se alagasse “que sobre o valor da operação, como especificado este no Convênio, estaria implicitamente inserido o valor do próprio imposto, uma vez que a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer a saída da mercadoria, não se devendo levar em conta elementos estranhos à operação, sob pena de descaracterização do tributo”. E a esta situação, deveria ser somado o fato de que os percentuais de MVA são diferentes para as operações internas e interestaduais, objetivando a mesma carga tributária dos produtos derivados de petróleo. Assim, caso fosse indiscutível a cobrança do imposto “por dentro”, não haveria esta necessidade.

Quanto à violação às cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio nº 105/92, o argumento era semelhante e dentro deste contexto, havia repassado ao Estado da Bahia, e no prazo regulamentar, o imposto devido em completo respeito e em perfeita harmonia com os preceitos legais vigentes.

Em relação à base de cálculo definida na cláusula segunda do referido convênio, não existia “qualquer dispositivo que mencione como seu elemento o valor do próprio ICMS”.

Atacou, por sua vez, o que chamou de inconstitucionalidade da base de cálculo estabelecida pelo fisco e da constitucionalidade da cobrança do ICMS "por dentro". Noticiando a batalha no judiciário sobre a criação do regime de substituição tributária "para frente" e trazendo os argumentos dos juristas contrários a este regime na forma estabelecida, afirmou que a inclusão do imposto em sua base de cálculo extrapola o sentido literal possível do art. 155, II, da CF, que estabelece a instituição de imposto sobre "operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior".

Prosseguindo com sua argumentação, disse que somente com a Emenda Constitucional nº 33/01 (EC), houve fim à discussão por meio de reforma que acrescentou ao art. 155, § 2º, XII, da CF, dentre as matérias reservadas à lei complementar, o dispositivo de fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a íntegro, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. Portanto, se foi necessário emendar a CF, certo é que, antes da emenda, a legislação tributária não possuía fundamento constitucional, sendo inconstitucional qualquer cobrança do imposto na forma realizada antes da citada EC, em obediência aos princípios da segurança jurídica e não-retroatividade das normas, devendo ser anulado o crédito tributário referente ao período anterior a janeiro de 2002.

Afirmou que, do acima exposto, concluía que a autuação teve como fundamento norma inconstitucional, e que sob o aspecto econômico vulnerava o patrimônio do contribuinte. Neste contexto, a administração pública pode e deve rever seus atos quando eivados de qualquer espécie de vício, nos termos da Súmula nº 473 do STF, a transcrevendo, bem como entendimentos do Prof. Luiz Roberto Barroso (RDA 181-182:387,1997) e decisão prolatada por Pedro Chaves.

Trazendo como título de sua argumentação “da especialidade do Convênio nº 03/99 sobre outras normas”, aduziu que das normas aplicáveis à questão em análise, era de suma importância frisar que a Lei Complementar nº 87/96 e o RICMS-BA são normas, em relação a operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, de caráter genérico. A específica para o caso é o Convênio nº 03/99, pois as anteriormente citadas possuem aplicação meramente subsidiária, ou seja, só são utilizados quando há lacuna no citado Convênio, não sendo o caso em análise, pois o mesmo define, expressamente, a base de cálculo do ICMS nas operações internas e interestaduais com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo. E, se fosse a intenção do Estado da Bahia, signatário desta norma específica, em não adotar a cobrança de ICMS “por fora” em operações interestaduais, deveria tê-lo feito na forma da Lei Complementar nº 24/75, ou seja, denunciando a adesão dos termos das cláusulas 3ª e 4ª do Convênio nº 03/99, já que a atividade do Fisco deve ser plenamente vinculada ao previsto em lei.

Comentou que a forma de apuração do tributo como, pelo impugnante, realizada não causou qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, conforme art. 155, § 2º, I, da CF, já que o ICMS é imposto não-cumulativo, compensando-se o que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias ou prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado (art. 19 da LC nº 87/96).

Impugnou a multa aplicada nos percentuais estabelecidos por entender de caráter confiscatório e, portanto, inconstitucional.

Por fim, requereu a nulidade da ação fiscal ou a sua improcedência. E, na hipótese de sua manutenção que fosse reconhecido o direito de creditamento da parcela de ICMS não repassado na operação subsequente, consoante a regra da não-cumulatividade do tributo. Protestou, ainda, pela produção de prova documental, pericial contábil e diligência fiscal no estabelecimento autuado.

Os autuantes prestaram sua informação (fls. 118/124) descrevendo, preliminarmente, como foi realizada a ação fiscal e indicaram os pontos, sobre a matéria em lide, abordados pelo impugnante. A este respeito, discordaram do sujeito passivo quanto à nulidade da ação fiscal, pois todos os relatórios, que não eram sintéticos e sim analíticos, foram enviados ao autuado em meios magnéticos antes mesmo da lavratura do Auto de Infração (40 dias antes) e, no momento da lavratura do Auto a ele foram entregue cópias, conforme prova às fls. 9/21 do processo.

No mérito e quanto ao entendimento do impugnante de que não existe previsão legal para a inclusão do ICMS na formação da base de cálculo, em harmonia com o Convênio ICMS 03/99, entenderam que é interpretação em desacordo com o entendimento da SEFAZ/BA, do CONSEF e do STF, que sobre essa matéria já havia firmado jurisprudência no sentido que é devida a cobrança conforme feita pelo fisco deste Estado. Para corroborar esta afirmativa, transcreveram, no bojo desta informação, decisões do STF e deste Colegiado.

No mais, afirmaram, a Lei Complementar nº 87/96 (art. 13 § 1º, I) e a Lei nº 7014/96 são claras (art. 17, § 1º, I) ao disporem que o ICMS integra a sua própria base de cálculo e quanto ao fato de que somente com a promulgação da Emenda 33/01 esta disposição foi aclarada, observaram não ser de competência deste Egrégio Conselho tratar de inconstitucionalidade de norma.

Em relação à possibilidade do poder executivo rever suas decisões que possam ferir a norma constitucional, mais uma vez, aduziram não ser de competência deste Colegiado tratar da matéria.

No que concerne ao argumento de que o Convênio ICMS 03/99 é a norma específica e que a LC nº 87/96 é meramente subsidiária, discordaram deste entendimento, baseados em decisões do

CONSEF e do STF, que já possui jurisprudência firmada no sentido que é devida a cobrança conforme realizada.

Por fim, discordaram do argumento do defendente quanto ao não prejuízo ao Erário.

Afirmando que o auto de infração foi lavrado baseado em várias decisões anteriores do STF e do CONSEF sobre a matéria em lide, ratificaram o procedimento fiscal.

Tendo em vista que nos autos não estava provado que o autuado havia tomado conhecimento dos demonstrativos elaborados pelos autuantes, e base da autuação, a 4ª JF baixou os autos em diligência à IFEP/METRO para que tal providência fosse tomada. Foi reaberto prazo de defesa (fl. 128).

Após o cumprimento do solicitado (fls. 131/132), o autuado manifestou-se (fls. 134/149). Apresentou seus argumentos da mesma forma já anteriormente formulados. Trouxe, neste momento, outra preliminar prejudicial à autuação por decadência relativa a cobrança do imposto sobre os fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro de 1999, já que o lançamento tributário somente foi efetuado em 7/12/2004. Sua tese teve por base o art. 150, § 4º, do CTN.

Quanto ao mérito, voltou ao argumento de que o Convênio ICMS nº 03/99, norma específica, portanto que se sobrepõe às gerais, determina, nas operações com combustíveis, lubrificantes e derivados de petróleo ou não, para efeito de substituição tributária e nas operações interestaduais, de que não se inclui o ICMS na própria base de cálculo, bem como, de que somente com a Emenda Constitucional nº 33/01 houve fim à discussão da fixação de que integra, na base de cálculo do ICMS, o seu próprio montante.

Em seguida, entendeu que o auto de infração era nulo por ser sujeito passivo ilegítimo da relação tributária já que as operações envolvem produtos destinados ao consumidor final. Observou que o imposto havia sido retido anteriormente pela refinaria de petróleo. Assim, não se podia lhe atribuir a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS. Ressaltou de que, pela sistemática trazida pelo Convênio ICMS 03/99, o imposto era repassado pela refinaria ao fisco. Mesmo que tivesse informado equivocadamente o valor a ser repassado, o que não ocorreu, caberia ao destinatário a responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

Invocou seu direito à utilização dos créditos fiscais, caso sua argumentação não fosse aceita, diante do princípio constitucional da não-cumulatividade do imposto e regras estabelecidas nos artigos 19 e 20 da Lei Complementar nº 87/96.

Prosseguindo com seu arrazoado, voltou a insistir de que a administração pública pode e deve rever seus atos quando eivados de qualquer espécie de vício, de que o Convênio ICMS nº 03/99 é a norma específica para a matéria em lide, que não houve qualquer prejuízo ao Erário a metodologia utilizada, bem como, se insurgiu contra os percentuais da multa aplicada.

Por fim, requereu a nulidade da ação fiscal ou a sua improcedência. E na hipótese de sua manutenção que fosse reconhecido o direito de creditamento da parcela de ICMS não repassado na operação subsequente, consoante a regra da não cumulatividade do tributo. Protestou, ainda, pela produção de prova documental, pericial contábil e diligência fiscal no estabelecimento autuado.

Os autuantes prestaram nova informação (fls. 155/164), discordando do argumento do defendente quanto à decadência da constituição do crédito fiscal relativo ao período de janeiro a dezembro de 1999, conforme determinações do art. 173, I, do CTN. Colacionaram diversas decisões do STJ a respeito do assunto.

No mérito, apresentaram toda a sua argumentação anteriormente exposta e transcreveram, resumidamente, decisões do STF que já haviam apensado aos autos às fls. 21/53.

A respeito das novas alegações de defesa, quais sejam: que a decisão do STF julgando constitucional a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo somente poderia ser aplicada a partir da EC 33/01, a ilegitimidade passiva da relação tributária e de que não havia dado prejuízo ao fisco estadual, entenderam que todas ferem não somente o princípio da substituição tributária, mas, principalmente, a norma tributária vigente que elegeu o contribuinte como substituto tributário em operações interestaduais.

Novamente o autuado foi chamado para se manifestar (fl. 167). Nesta oportunidade (fls. 170/171), reafirmou seu entendimento sobre a decadência do imposto referente ao período de janeiro a dezembro de 1999 e o seu posicionamento quanto ao Convênio ICMS nº 03/99.

Em seguida ressaltou que os autuantes não haviam se pronunciado a respeito de duas de suas alegações. A primeira sobre a definição pelos Estados de percentuais de MVA diferentes para as operações internas e interestaduais, objetivando que haja a mesma carga tributária dos produtos derivados de petróleo. Reafirmou que caso fosse indiscutível a cobrança do imposto por dentro não haveria esta necessidade. A segunda dizia respeito a sua afirmativa de que recolheu o imposto no prazo legal. Desta forma, era forçosa reconhecer que o havia repassado ao Estado onde se encontrava estabelecido o destinatário das mercadorias, em completa harmonia com a norma regulamentar.

Solicitou a improcedência da autuação.

## VOTO

Inicialmente, quanto ao pedido do impugnante de que todas as intimações sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, resalto que no foro administrativo embora não seja obrigatória a comunicação de intimações e decisões ao advogado da empresa mas sim à parte envolvida na lide, nada obsta de que seu pleito seja atendido. O Órgão Competente desta Secretaria poderá enviá-lo comunicações sobre o andamento do presente processo.

O defendente requereu o cancelamento da cobrança do crédito tributário referente aos fatos geradores ocorridos entre janeiro a dezembro de 1999 tendo em vista a decadência do direito de sua constituição, pois, como o auto de infração somente havia sido lavrado em 3/12/2004, para fins de contagem do prazo decadencial, deveria ser aplicado o disposto no art. 150, § 4º, do CTN. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, são as regras do art. 173, I, do CTN aquelas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), ou seja, o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após 5 anos, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em segundo, a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN diz respeito às situações em que o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa. No caso, o pagamento do ICMS não foi antecipado, sendo, portanto, lançamento de ofício. No caso, o prazo para a contagem iniciou-se em 1/1/2000, com prazo final em 31/12/2004. O lançamento ocorreu em 3/12/2004. Não há o que se falar em decadência.

O impugnante trouxe aos autos questões de nulidade ao presente lançamento fiscal que devo me pronunciar.

Na primeira argüiu cerceamento do seu pleno direito de defesa uma vez que os autuantes não lhe haviam apresentado os demonstrativos analíticos que embasaram a autuação, não permitindo que fossem identificados quais os documentos fiscais de que a Fazenda utilizou-se para encontrar a diferença apontada no recolhimento. Neste contexto, não pode exercer amplamente o seu direito de defesa. Embora os prepostos fiscais tenham afirmado que os relatórios foram enviados em

meio magnético quarenta dias antes da lavratura do Auto de Infração, além do que, no momento da sua ciência foram entregues cópias de todos os demonstrativos, este fato não estava provado nos autos pois não existia qualquer declaração do sujeito passivo de que recebeu cópias deles. Assim, a 4ª JF diligenciou o processo neste sentido. Eles foram entregues ao contribuinte. Nestes, constam, especificados por dia, mês, ano e nota fiscal, todos os dados para apuração do imposto. Foi reaberto prazo de defesa. O contribuinte manifestou-se. Qualquer irregularidade porventura existente, foi sanada.

Na segunda, alegou ser parte ilegítima da demanda, pois se acaso houve recolhimento a menos do imposto, e já que as operações envolveram produtos destinados á consumidor final, a responsabilidade era da refinaria de petróleo. Não tem razão o impugnante. O Convênio ICMS 105/92 tratava da atribuição aos remetentes de derivados de petróleo e dos demais combustíveis, e situados em outra unidade da Federação, a condição de responsável para efeito de pagamento do tributo em lide e na situação posta. Já o Convênio ICMS 03/99 dispõe sobre o regime da substituição tributária nestas operações. A Cláusula primeira dos referidos convênios possuem, praticamente a mesma redação, ou seja: *Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a 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 estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente* (Convênio ICMS 03/99). E, a acusação é exatamente esta, recebeu as mercadorias com a retenção já realizada pela refinaria, porém com o imposto recolhido a menos em virtude de ter prestado informação equivocada á refinaria em desacordo com a Cláusula décima nona do Convênio ICMS 03/99 que expressa, claramente, a responsabilidade das distribuidoras de combustíveis pela omissão ou pela apresentação de informações falsas ou inexatas á mesma, podendo a unidade federada exigir dela o imposto devido e não do destinatário das mercadorias, conforme argumento do impugnante.

E, quanto ao entendimento do defendente de que era dever e poder deste Colegiado de declarar a ilegalidade da referida norma, faço a mesma colocação acima, ressaltando que, e inclusive, não vejo qualquer motivo, no presente caso, para me ater a ele.

No mais, a autuação trata da exigência de diferença do ICMS que deixou de ser recolhido quando foram realizadas operações interestaduais que destinaram produtos derivados de petróleo (gasolina, óleo diesel e/ou GLP) á consumidor, localizado no Estado da Bahia, sem a inclusão do próprio imposto na formação da base de cálculo do ICMS por substituição tributária, sendo o autuado o distribuidor remetente das mercadorias e que prestou informação á refinaria através dos anexos exigidos nos Convênios ICMS 105/92, 138/01 e 54/02 para repasse do ICMS ao Estado.

A defesa atacou a autuação com suporte nos Convênios ICMS 105/92 e 3/99. Aduziu que como são normas específicas para o setor de sua atividade (operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo), elas deveriam prevalecer em relação á Lei Complementar nº 87/97 e Lei estadual nº 7.014/97, já que de caráter genérico. Portanto, devem ser aplicados os convênios em tudo o que neles se trata e, subsidiariamente, a legislação complementar.

Quanto ao fato de que as normas estabelecidas nos Convênios devem ser observadas, não existe discussão quanto a este aspecto. Porém discordo impugnante quanto afirmou que o Convênio ICMS nº 03/99, ao definir a base de cálculo do ICMS nas operações internas e interestaduais com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, dispõe que a base de cálculo para as operações interestaduais, é o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário (Cláusula Quarta) e para as operações internas determina a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo (§ 8º da cláusula terceira). Entendeu que não poderia se alargar o conceito

do valor da operação, como especificado no Convênio, inserido “o valor do próprio imposto, uma vez que a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer a saída da mercadoria, não se devendo levar em conta elementos estranhos à operação, sob pena de descaracterização do tributo”.

Em primeiro lugar e de fato, a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer a saída da mercadoria, porém neste valor deve estar incluso “o universo monetário tributado, ainda que incluso a carga fiscal que onere o preço da mercadoria posta à disposição comercial” conforme bem definiu o Ministro José Delgado no Resp nº 86.653/SP citado pela Ministra Eliana Calmon (2ª Turma do STJ) ao prolatar sentença no Recurso Especial nº 222.140 – SP (1999/00596637-4). Portanto, não existe o “conceito de alargamento” nem, tampouco, elementos estranhos à operação. A norma tributária assim estabelece e determina. Em segundo lugar, o texto inserido na norma, qual seja: “o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário” (§ 6º da Cláusula segunda do Convênio ICMS 105/92, pois o que deu suporte legal à infração) não que dizer que nele não estejam incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto. Não existe a necessidade de maiores explicações para este entendimento. Em terceiro lugar, o § 8º da cláusula terceira do referido convênio apenas excepciona a regra do preço fixado por autoridade competente (ocasião que deve ser incluído na própria base de cálculo o ICMS não incluso) e não operação com preço de mercado. Assim, este argumento não lhe dar suporte. Em quarto lugar, os convênios em discussão, especialmente o ICMS 03/99, que trata do encerramento da fase de tributação (substituição tributária) nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, somente em caso específicos e que ele indica, determina a exclusão do ICMS da sua própria base de cálculo, objetivando determinar a mesma carga tributária para todas as operações, e este não é o caso da lide. E, por fim, tais convênios, em qualquer momento, vão de encontro à norma que rege o ICMS.

Após tais colocações, para definir a matéria em questão, é necessário que se atente as determinações da legislação tributária vigente. A Constituição Federal não desce ao detalhe quanto à forma de cálculo do ICMS. Reservou este procedimento à legislação infraconstitucional.

Neste sentido determina a Lei Complementar 87/96:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é*

.....

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto*

*1 - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*

Sob a orientação da lei complementar, a Bahia editou a Lei nº 7.014/96. A base de cálculo do ICMS, sobre a matéria em questão, está regulamentada em seu art. 17, § 1º que, por sua vez, também está expressa no art. 52, do RICMS/97.

De sua análise, verifica-se que o ICMS é um imposto “por dentro”, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, ao contrário do IPI, sendo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

O defendente insurgindo-se contra esta sistemática, noticiou a batalha judicial que existiu sobre a matéria e que ela somente foi pacificada com a Emenda Constitucional nº 33/01 (EC). E, se havia sido necessário emendar a CF, era correto afirmar que antes dela a legislação tributária não possuía fundamento constitucional. Portanto, inconstitucional qualquer cobrança do imposto como realizado antes da sua vigência, em obediência aos princípios da segurança jurídica e não-retroatividade das normas, bem como, lesão ao patrimônio do sujeito passivo, devendo ser

anulado o crédito tributário referente ao período anterior a janeiro de 2002.

Esta é outra discussão que não cabe neste foro administrativo. No entanto, tenho a informar que o próprio STF, ao pacificar a discussão, com jurisprudência já firmada, analisaram e decidiram a situação envolvendo a discussão sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, que disciplinava o ICMS enquanto se aguardava a edição de lei complementar, prevista na CF de 1988 e, naquilo que fosse omissivo pelo Convênio ICMS 66/88, que assim também previa. Portanto, situações ocorridas bem antes da EC nº 33/01. Ou seja, o STF considerou constitucional a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, independentemente da edição da EC nº 33/01. Além do mais, a própria EC 33/01 ao incluir o item “i” ao inciso XII do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal, não inovou, apenas estendeu esta regra para as operações de importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. E, neste contexto, este é o posicionamento deste Colegiado. Não existe violação aos princípios da segurança jurídica e da não-retroatividade das normas.

Em vista do acima comentado, na base de cálculo do ICMS, imposto indireto, deve ser acrescido o seu próprio montante para apuração do seu valor.

Quanto ao argumento de que não causou prejuízo ao Erário, tendo em vista o princípio da não-cumulatividade que rege o ICMS, ressalto que este também não é argumento pertinente. O contribuinte ao calcular o imposto a menos, causou, sim, prejuízo ao Erário, uma vez que, mesmo tendo créditos acumulados, por exemplo, o valor a ser compensado com o devido será maior do que aquele a que tem direito. Ou seja, ao não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, a reduziu, subtraindo, dessa, o valor correspondente ao imposto calculado e produziu uma nova e menor base de cálculo e sobre ela fez incidir a alíquota correspondente, procedimento que contraria a norma tributária vigente.

Ao derredor do tema “não-cumulatividade” do ICMS, o impugnante ainda requereu que, caso suas alegações de defesa não fossem aceitas, que lhe fosse permitido o uso dos créditos fiscais. Este é pleito que não pode, aqui, ser recepcionado tendo em vista a própria sistemática e concepção do regime da substituição tributária. Se, acaso, como diz o defendente, o regime da substituição tributária na forma estabelecida fere a norma constitucional, esta é discussão, mais uma vez, que não cabe a este foro administrativo, apenas, lembro que, de igual forma, é matéria pacificada pelo STF.

Em relação aos diferentes percentuais de MVA a serem aplicados, quando do cálculo do imposto, eles estão ligadas as diferentes alíquotas praticadas nas diversas regiões do País. Assim, não tem cabimento a arguição de que esta situação retorna ao empate do ICMS ser imposto “por dentro” ou mesmo ser a operação interna ou interestadual, portanto existindo, nas operações interestaduais, a exclusão do seu montante na sua base de cálculo. E, no caso em lide, não houve a aplicação de MVA, já que aquisições para uso e consumo, pois destinadas ao consumidor final.

No que tange ao argumento de que a empresa havia recolhido o imposto retido nos prazos regulamentares, em momento algum do lançamento este assunto foi colocado. Ao contrário, o recolhido foi levando em consideração para exigência da presente cobrança. O que aqui se apurou foi a diferença do ICMS que não foi oferecida à tributação tendo em vista a falta de inclusão do imposto em sua própria base de cálculo.

Por fim, a multa foi corretamente aplicada, pois determinada na Lei nº 7.014/96. E, mais uma vez, se de cunho confiscatório e inconstitucional, não cabe qualquer pronunciamento deste Colegiado.

Voto pela procedência da autuação para exigir o ICMS no valor de R\$38.768,71.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206949.0003/04-2, lavrado contra



**PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$38.768,71**, sendo R\$15.466,52, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “e”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios e R\$23.302,19, acrescido da mesma multa citada e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de setembro de 2005.

MÔNICA MARIA ROTERS – PRESIDENTE/RELATORA

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA – JULGADOR

CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR