

**A. I. N°** - 206949.0014/05-2  
**AUTUADO** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.  
**AUTUANTE** - MARCO ANTONIO SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
**ORIGEM** - DAT-IFEP/METRO  
**INTERNET** - 12.12.2005

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0455-01/05

**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 26/09/2005, exige imposto no valor de R\$ 778.850,15, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção e do recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de janeiro a março, julho a dezembro de 2003 e janeiro a maio de 2004. Consta que a retenção do ICMS - Substituição Tributária foi efetuada a menos, em virtude da informação prestada de forma equivocada pela distribuidora à refinaria através dos anexos exigidos nos Convênios ICMS 105/92, 138/01 e 54/02, para repasse do ICMS ao Estado de destino, em virtude da não inclusão do ICMS próprio em sua base de cálculo, referente a vendas de óleo combustível, para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta ainda que junto ao Termo de Início de Fiscalização foi entregue ao sujeito passivo o Demonstrativo Analítico.

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário, através de advogado legalmente constituído (fls. 368 a 384), que requereu a princípio que as intimações fossem dirigidas ao estabelecimento do autuado situado nesta Capital. Fazendo breve relato da acusação, ressaltou que os fundamentos legais apontados pelo fisco na infração se constituíam em violação às cláusulas terceira, quinta e sexta do Convênio ICMS 03/99 e alterações posteriores, havendo aplicação de multa de 60% prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96.

Transcrevendo as cláusulas terceira e quarta do Convênio 03/99, afirma que a exigência de inclusão do ICMS na formação da sua base de cálculo necessita de expressa previsão legal e o referido convênio determina as seguintes hipóteses: nas operações internas especificadas no parágrafo 8º da cláusula terceira, o montante do ICMS integra a base de cálculo; já nas operações interestaduais na forma da cláusula quarta, a base de cálculo será o valor da própria operação.

Baseado no art. 1º da Lei Complementar 24/75, esclarece que o convênio é um meio idôneo para a adoção de medidas específicas e que, se os conveniados desejassem a inclusão do montante do

ICMS nas operações de que trata a cláusula quarta, a teriam promovido expressamente. Como não há tal previsão, aduz que a base de cálculo é o valor da operação.

Assevera que são definidos percentuais de MVA diferentes para as operações internas e interestaduais dos Estados subscritores do Convênio 03/99 e que, se fosse indiscutível a cobrança do imposto por dentro, seria indispensável essa distinção.

Ressalta ainda que não ocorreu violação das cláusulas terceira e quinta do citado Convênio, que expressamente determinam o valor da operação como base de cálculo, e que houve respeito à cláusula sexta, visto que o imposto retido foi recolhido até o 10º dia subsequente ao término da apuração. Daí, afirma que o Auto de Infração em lide deve ser julgado insubsistente.

Quanto à alegada violação das cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio 105/92, diz que a argumentação é semelhante, tratando-se também dos valores que compõem a base de cálculo do ICMS, não havendo qualquer dispositivo que mencione que o valor do ICMS seja elemento da sua base de cálculo.

Ataca, por sua vez, o que chamou de constitucionalidade da cobrança do ICMS "por dentro". Para tanto, assegura que a norma que determina a exigência do imposto teve sua constitucionalidade bastante discutida, existindo muitos defensores da inconstitucionalidade da inclusão do valor do imposto na sua base de cálculo, visto que tal disposição colidiria com princípios do Direito Tributário, como o princípio da capacidade contributiva, da vedação ao confisco, da bi-tributação e da não-cumulatividade. Alega ainda, transcrevendo ensinamentos do tributarista Roque Antônio Carraza, que a inclusão do imposto na base de cálculo ultrapassa o sentido literal advindo do art. 155, II, da Constituição Federal de 1988 e que a base de cálculo de imposto sobre operações mercantis só pode ser o valor da própria operação. Reafirmando a tese do jurista Ministro Marco Aurélio Mello, do Supremo Tribunal Federal, ao relatar o RE 212209-2/RS, consignou a inconstitucionalidade do art. 2º, § 7º, do Decreto-Lei 406/68; do art. 14, do Convênio ICM 66/88 e do art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/96.

Prosseguindo com sua argumentação, diz que somente com a Emenda Constitucional nº 33/01, houve um fim à discussão por meio de reforma que acrescentou ao art. 155, § 2º, inciso 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 integrasse, 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.

Aduz que das normas aplicáveis à questão em análise, é de suma importância frisar que a Lei Complementar 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 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 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 24/75, ou seja, denunciando os 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.

Comenta que a forma de apuração do tributo, realizada pelo impugnante, não causou qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, conforme o transcrito 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). Assim, requer a desconstituição do Auto de Infração em lide, visto que não houve qualquer prejuízo do Estado.

Por fim, requer a improcedência da ação fiscal. E, na hipótese de sua manutenção que seja reconhecido o direito de creditamento da parcela de ICMS não repassado na operação subsequente, consoante a regra da não-cumulatividade do tributo e que seja determinado o cancelamento da penalidade imposta, em obediência ao art. 106, inciso I, do CTN. Protesta, ainda, pela produção de prova documental, pericial contábil e diligência fiscal no estabelecimento autuado.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 397/400) descrevendo, preliminarmente, como foi realizada a ação fiscal e indicando os pontos, sobre a matéria em lide, abordados pelo autuado. Quanto ao entendimento 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, entendem que essa interpretação está em desacordo com o entendimento da SEFAZ/BA, do CONSEF e do STF, que sobre essa matéria já existe jurisprudência firmada no sentido de que é devida a cobrança conforme é feita pelo fisco deste Estado. Para corroborar esta afirmativa, transcrevem o art. 17, da Lei 7.014/96, que estabelece que o montante do imposto integra a sua base de cálculo e citam inúmeras decisões do STF e deste Colegiado apresentadas integralmente no presente PAF.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade da base de cálculo estabelecida no Auto de Infração em lide, afirmam não ser de competência do CONSEF analisá-la. Além disso, esse entendimento da SEFAZ referente à base de cálculo está baseado em decisões do STF, na Lei Complementar 87/96 e na Lei Estadual 7.014/96. Afirmam ainda que como o presente Auto de Infração refere-se apenas ao período de 2003 a 2004, não se aplica a alegação do autuado de que devem ser anulados os créditos tributários referentes ao período anterior a janeiro de 2002.

No que concerne ao argumento de que o Convênio ICMS 03/99 é a norma específica e que a Lei Complementar nº 87/96 é meramente subsidiária, discordam deste entendimento, baseados em decisões do CONSEF e do STF, que já possuem jurisprudência firmada no sentido de ser devida a cobrança conforme realizada. No mais, afirmam que a LC nº 87/96 (art. 13, § 1º, I) e a Lei 7014/96 (art. 17, § 1º, I) são claras ao disporem que o ICMS integra a sua própria base cálculo.

Por fim, discordaram do argumento do autuado quanto a não haver prejuízo ao Erário, pois entendem que, tendo ocorrido cálculo a menos referente à retenção e recolhimento do ICMS devido pela substituição tributária, a diferença apurada não se constituiria em crédito, pois caso contrário não haveria nenhum débito por parte dos contribuintes..

Afirmando que o Auto de Infração foi lavrado com base em várias decisões anteriores do STF e do CONSEF, transcrevem a ementa constante do Acórdão JJF 0048-05/05, que trata da mesma matéria e que resultou na procedência da autuação, por decisão unânime. Ratificam o procedimento fiscal e sugerem que o Auto de Infração seja julgado procedente..

## **VOTO**

Quanto ao pedido inicial do impugnante de que todas as intimações sejam encaminhadas ao seu estabelecimento situado nesta Cidade do Salvador, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento do presente processo para o endereço requerido, no entanto o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma

vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte, está prevista no art. 108 do RPAF/99.

O autuado trouxe aos autos questões de nulidade concernentes ao presente lançamento fiscal, a respeito das quais teço os comentários pertinentes no decorrer desta explanação.

No Auto de Infração em lide, consta que o sujeito passivo reteve e recolheu a menos, o ICMS substituição tributária em virtude da não inclusão do imposto próprio na base de cálculo, nas vendas de óleo combustível para o consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O autuado recebeu as mercadorias com a retenção já realizada pela refinaria, porém com o imposto recolhido a menos, em virtude de ter prestado informação à refinaria em desacordo com a Cláusula Décima Nona do Convênio ICMS 03/99, que expressa de forma clara, a responsabilidade das distribuidoras de combustíveis pela omissão ou pela apresentação de informações falsas ou inexatas à mesma, podendo a unidade federada exigir dela o imposto devido e não do destinatário das mercadorias.

O Convênio ICMS 105/92 tratava da atribuição aos remetentes de derivados de petróleo e dos demais combustíveis, situados em outras unidades da Federação, na condição de responsáveis 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).*

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

Ressalto que nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores deste Conselho a declaração de inconstitucionalidade.

Não obstante essa assertiva, faço questão de frisar que, em primeiro lugar, a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer a saída da mercadoria, devendo estar contido nesse valor *“o universo monetário tributado, ainda que inclusa a carga fiscal que onere o preço da mercadoria posta à disposição comercial”* conforme bem definiu o Ministro José Delgado, 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, citados pelo autuado. 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, que deu suporte legal à infração) não quer 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 dá 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 casos específicos por eles indicados, determinam a exclusão do ICMS da sua própria base de cálculo, objetivando tão somente determinar a mesma carga tributária para todas as operações, e este não é o caso da lide. E, por fim, tais convênios, em nenhum momento vão de encontro à norma que rege o ICMS.

Após tais colocações, para definir a matéria em questão, é necessário que se atente para 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 historiou o debate judicial que existiu sobre a matéria e que somente foi pacificado com a Emenda Constitucional nº 33/01. Entende que, se havia sido necessário emendar a CF, era correto afirmar que antes dela a legislação tributária não possuía fundamento constitucional. Esta é outra discussão que não cabe neste foro administrativo. No entanto, o próprio STF, ao pacificar a discussão, com jurisprudência já firmada, analisou e decidiu 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 referida emenda. Além do mais, a própria EC 33/01 ao incluir a alínea “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 apurado como 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.

Em relação aos diferentes percentuais de MVA a serem aplicados, quando do cálculo do imposto, eles estão ligados às diferentes alíquotas praticadas nas diversas regiões do País. Assim, não tem cabimento a arguição de que esta situação retorna à questão do ICMS ser imposto “por dentro” ou mesmo ser a operação interna ou interestadual, portanto inexistindo, 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 se refere a aquisições para uso e consumo, destinadas a 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 valor recolhido foi levado em consideração para exigência da presente cobrança. O que aqui se apurou foi a diferença do ICMS que não foi oferecido à tributação tendo em vista a falta de inclusão do imposto em sua própria base de cálculo.

Quanto aos pedidos de realização de perícia contábil ou de diligência, os indefiro com base no art. 147 do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes do Auto de Infração são suficientes para formar o meu convencimento.

Por fim, a multa foi corretamente aplicada, pois determinada na Lei nº 7.014/96, não havendo embasamento legal para a sua dispensa por este Colegiado.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206949.0014/05-2**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 778.850,15**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de dezembro de 2005.

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR