

PROCESSO - A. I. Nº 206949.0003/04-2
RECORRENTE - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0049-05/05
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 29/09/2006

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0345-12/06

EMENTA: ICMS. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. FALTA DE ELEMENTOS PARA SE DETERMINAR COM SEGURANÇA A INFRAÇÃO E O VALOR DEVIDO. Não há no processo elementos suficientes para se determinar, com segurança, a infração e o montante do imposto devido. Diligência saneadora realizada pelos autuantes mostrou-se incapaz de sanar o vício. O lançamento é nulo, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 5ª Junta de Julgamento Fiscal (5ª JJF) que julgou procedente o Auto de Infração em lide, o qual foi lavrado para exigir ICMS em decorrência da *“retenção a menor do ICMS, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia”*.

Complementando a descrição dos fatos, os autuantes informaram que se trata de *“Retenção do ICMS ST efetuada a menos, em virtude da informação prestada a menos pela distribuidora a refinaria através dos anexos exigidos nos convênios 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 vendas de gasolina, diesel e/ou GLP, para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia”*.

O autuado apresentou defesa tempestiva, a informação fiscal foi prestada regularmente e, em seguida, o processo foi convertido em diligência para que fosse entregue ao contribuinte cópia dos demonstrativos que embasam a autuação, bem como reaberto o prazo de defesa.

A diligência foi atendida (fls. 131/132), o autuado apresentou nova defesa (fls. 134/149) e os autuantes prestaram nova informação fiscal (fls. 155/166).

Por meio do Acórdão JJF Nº 0049-05/05, o Auto de Infração foi julgado procedente.

A ilustre relatora da Decisão recorrida, ao exarar o seu voto, afastou a alegação de decadência relativamente ao exercício de 1999, afirmando que o direito da Fazenda Pública de constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em seguida, afastou a preliminar de nulidade por cerceamento de defesa, sob o argumento de que o autuado recebeu cópia dos demonstrativos e que o prazo de defesa foi reaberto. Também foi afastada a preliminar de ilegitimidade passiva, pois entendeu a 5ª JJF que os convênios que regem a matéria atribuem à unidade federada de destino o direito de exigir do remetente das mercadorias o imposto devido.

No mérito, a Junta de Julgamento manteve a autuação, argumentando, em síntese, que a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer a operação de 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*. Aduziu que o texto

inserido na norma, qual seja: *o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário* não quer dizer que nele não estejam incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto. Sustentou que os convênios em discussão *somente em caso específicos e que eles indicam, determinam 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.*

Inconformado com a Decisão recorrida, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde sustenta que a autuação é ilegal, quanto à inclusão do ICMS na formação de sua própria base de cálculo. Após transcrever as Cláusulas quarta e terceira do Convênio ICMS 03/99, diz que nas operações interestaduais a base de cálculo é o valor da operação. Afirma que, como o convênio é um instrumento específico, deve ser aplicado em tudo o que nele se trata. Questiona: *“Se pretendessem os conveniados a inclusão do montante do ICMS nas operações de que trata a cláusula quarta, por que não a promoveu expressamente, nos moldes do que ocorreu no parágrafo 8º da cláusula terceira?”* Em seguida, afirma: *“Ao contrário do quanto decidido, não se trata de um esquecimento ou de uma lacuna dos conveniados. Ao não trazer tal previsão para o Convênio, mediante um silêncio solene, desejaram de forma premeditada os conveniados que a base de cálculo, neste caso específico, fosse o valor da operação, nada mais”*.

Assevera o recorrente que não procede a autuação, pois a lei deveria ser explícita se pretendesse incluir o montante do ICMS em sua base de cálculo. Aduz que, para os Estados signatários do Convênio ICMS 03/99, não são definidos percentuais de MVA diferentes para as operações internas e interestaduais, com o escopo de que haja a mesma carga tributária dos derivados de petróleo. Salienta que não violou o disposto nas cláusulas terceira e quinta do Convênio ICMS 03/99, bem como assegura que o imposto foi repassado ao Estado da Bahia em completo respeito aos preceitos legais vigentes.

Prosseguindo, o recorrente diz que devolve à apreciação deste CONSEF toda a argumentação relatada a seguir, referente à inconstitucionalidade da base de cálculo estabelecida pelo fisco nesta autuação, por ter sido desconsiderada na Decisão recorrida.

Aduz que, com o advento da Emenda Constitucional nº 03/93, foi permitido à lei instituir o regime de substituição tributária “para frente”. Tece comentários acerca da batalha travada no judiciário sobre a criação do regime da substituição tributária. Afirma que, somente com a Emenda Constitucional nº 33/01, pôs-se fim à discussão. Conclui que, desse modo, a autuação teve como fundamento uma norma inconstitucional, que sob o aspecto econômico vulnerava o seu patrimônio. Argumenta que a administração pública pode e deve rever seus atos quando eivados de vícios, nos termos da Súmula nº 473 do STF, cujo teor transcreveu.

Frisa que a Lei Complementar nº 87/96 e o RICMS-BA são normas genéricas em relação às operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, ao passo que a norma específica para o caso é o Convênio ICMS 03/99. Argumenta que se a Bahia, Estado signatário desta norma específica, tivesse a intenção de não adotar a cobrança de ICMS “por fora” em operações interestaduais, deveria tê-lo feito na forma da Lei Complementar nº 24/75, denunciando a adesão dos termos das cláusulas 3ª e 4ª do Convênio ICMS 03/99. Salienta que, como a atividade do fisco é vinculada à lei, ao fundamentar-se em norma que estabelece a não inclusão do ICMS na base de cálculo do imposto em operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, a autuação não pode prosperar.

Alega que a forma como apurou o imposto não causou qualquer prejuízo ao Estado da Bahia, já que o ICMS é um 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).

Ao concluir, o recorrente solicita que o Acórdão JF nº 0049-05/05 seja reformado, e que o Auto de Infração seja julgado improcedente.

Ao exarar o Parecer de fls. 220 e 221, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que o art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, prevê que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto. Diz que, de acordo com esse dispositivo, a Bahia elaborou a Lei nº 7.014/96, a qual no seu art. 17 dispõe no mesmo sentido. Assegura que não há ilegalidade na exigência fiscal. Sustenta que o Convênio ICMS 03/99 só exclui o imposto de sua própria base de cálculo em alguns casos excepcionais, o que confirma a regra do ICMS “por dentro”. Aduz que as alegações de inconstitucionalidade, além de não poderem ser apreciadas pelo CONSEF, são desprovidas de suporte jurídico, pois a base de cálculo do ICMS está prevista na legislação vigente. Ao final, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

O processo foi submetido à pauta suplementar, tendo a 2ª CJF decidido convertê-lo em diligência à Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis (COPEC), para o atendimento das seguintes solicitações: a) que fosse elaborado um demonstrativo que evidenciasse a exclusão do ICMS da base de cálculo do imposto; b) que fossem acostados ao processo cópia de documentos fiscais e/ou extrafiscais que comprovassem a exclusão da ICMS da base de cálculo do imposto.

Em atendimento à diligência, os autuantes informaram que o recorrente não alega que o ICMS próprio já estivesse embutido na base de cálculo do tributo. Sustentam que as planilhas anexadas ao Auto de Infração trazem os cálculos detalhados do imposto a recolher. Asseguram que a diligência solicitada não é cabível. Aduzem que a distribuidora é sujeito passivo por substituição tributária nas operações com lubrificantes e óleo combustível. Dizem que a Junta de Julgamento requereu que o autuado fosse intimado a apresentar planilhas de custos dos produtos comercializados e as notas fiscais de aquisição, porém a auditoria de substituição tributária interestadual não abrange a fiscalização da contabilidade dos contribuintes substitutos. Salientam que o recorrente à fl. 102 declara que não incluiu o valor do ICMS na base de cálculo.

Ao se pronunciar nos autos sobre o resultado da diligência, o recorrente diz que não está claro nos autos a origem das diferenças apuradas no lançamento. Afirma que os fundamentos da autuação são insustentáveis. Aduz que somente a partir de 2002 tornou-se constitucional a possibilidade do ICMS ser integrado à base de cálculo do imposto. Solicita que seja mantida a Decisão que determinou a realização da diligência.

Ao exarar o Parecer de fls. 236 e 237, o ilustre representante da PGE/PROFIS diz que, em razão do conjunto probatório, notadamente dos demonstrativos produzidos pelos autuantes, a diligência solicitada, se cumprida fosse, não traria aos autos qualquer elemento novo capaz de ilidir a autuação. Argumenta que o recorrente, em momento algum, alegou que o ICMS próprio já estaria incluído na base de cálculo do imposto. Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Inicialmente, saliento que as preliminares de nulidade suscitadas na defesa já foram rechaçadas na Decisão recorrida, quando foram abordados os diversos aspectos argüidos na defesa. Também foi ultrapassada a questão da decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário referente a fatos geradores ocorridos durante o exercício de 1999. Quanto à inconstitucionalidade da legislação tributária, a questão foi tratada pela Primeira Instância, tendo a Junta de Julgamento explicado que essa *discussão não cabe neste foro administrativo*.

Conforme previsto na legislação tributária estadual, explicado na Decisão recorrida, defendido nos Pareceres da PGE/PROFIS e reiteradamente decidido por este CONSEF, o ICMS é um tributo “por dentro”, que *“integra o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle”*. Dessa forma, considero que essa questão está ultrapassada, tendo, nesse aspecto, decido acertadamente a Primeira Instância.

Todavia, o disposto no artigo 20 do RPAF/99 determina que o julgador deverá apreciar, de ofício, as questões pertinentes à nulidade do lançamento ou da Decisão apreciada. Dessa forma, passo a examinar um aspecto formal do lançamento que considero irregular.

A autoridade administrativa que efetuar o lançamento tributário, exceto em casos de presunção

legal, deverá comprovar o cometimento da irregularidade que venha a ser imputada ao sujeito passivo. No lançamento em lide, o recorrente foi acusado de ter retido a menos o ICMS devido por substituição tributária, em razão de, nas informações prestadas à refinaria para fins de repasse do imposto o Estado da Bahia, não ter incluído o ICMS na base de cálculo do tributo referente às vendas de gasolina e diesel para consumidores finais localizados no Estado da Bahia. Para comprovar essa acusação, os autuantes trouxeram aos autos as seguintes provas:

- a) O demonstrativo de fls. 9 a 21, abrangendo os exercícios de 1999 a 2002. Ressalto que foi elaborado demonstrativo referente ao exercício de 2003 (fls. 84 a 85), porém os valores apurados nesse exercício, no total de R\$ 7.735,62, não foram incluídos no Auto de Infração em lide.
- b) As notas fiscais de fls. 71 a 77 e 81 a 83. Também foram acostadas notas fiscais referentes ao exercício de 2003 (fls. 86 a 88).

Conforme consta no demonstrativo e nos documentos fiscais acostados ao processo, as mercadorias arroladas no presente Auto de Infração são apenas óleo diesel e gasolina. Para essas mercadorias, nos termos do Convênio ICMS 03/99, o sujeito passivo por substituição tributária é a refinaria, a qual é a responsável pela retenção e o recolhimento do imposto devido por substituição tributária. Dessa forma, no caso em lide, não há o que se falar em lubrificantes ou óleo combustível, como alegaram os autuantes na diligência determinada por esta 2ª CJF.

Como é pacífico que o ICMS integra a sua própria base de cálculo, o recorrente (Petrobrás Distribuidora S.A.), até que se prove o contrário, recebeu o óleo diesel e a gasolina com o ICMS já incluído na base de cálculo do imposto. Se havia alguma dúvida sobre esse fato, a Repartição Fazendária competente deveria fiscalizar a refinaria, mas isso é uma outra questão.

Examinado o demonstrativo elaborado pelos autuantes, constatei que a metodologia adotada na apuração dos valores que estão sendo exigidos foi a seguinte:

- a) partindo do valor do produto ou produtos, que coincide com o valor da nota fiscal, foi apurado o “val BC ST Utilizada”;
- b) o “val BC ST Utilizada” foi dividido por 0,83 ou 0,75, conforme o caso, para que fosse determinada a “BC ST Correta”;
- c) foi apurada a “Dif na BC ST” correspondente à diferença entre a “BC ST Correta” e o “val BC ST Utilizada”;
- d) sobre a “Dif na BC ST” foi aplicada a alíquota cabível, e o valor apurado foi exigido no presente Auto de Infração.

Para melhor entendimento dos passos citados acima, transcrevo uma cópia de parte do demonstrativo de fl. 12. Nesse demonstrativo, está apurado o imposto cobrado pelos autuantes no mês de janeiro de 2000. Essa mesma metodologia foi utilizada em todos os demais meses abrangidos pela ação fiscal.

		Produto		Alíquota Interna	val Produto	IPI Outras Desp	val BC ST Utilizada	BC ST Correta	Dif na BC ST	ICMS ST Devido							
Item	Cfop	Código	Descrição														
Ano: 2000																	
Mês: 1																	
	NF	110737	Dia 17	CNPJ 43529136000488	COMPANHIA DE ENGENHARIA RURAL DA BAHIA CERB												
001	674	00000000001053		OLEO DIESEL TIPO B	17	5.951,00	5.951,00	7.169,88	1.218,88	207,21							
Total da NF								110737	207,21								
	NF	111414	Dia 26	CNPJ 15211519000196	DERBA DEPARTAMENTO DE ESTRADA DE RODAGEM DA BAHIA												
001	612	00000000001053		OLEO DIESEL TIPO B	17	5.910,00	5.910,00	7.120,48	1.210,48	205,78							
Total da NF								111414	205,78								
Subtotal ICMS ST Calculado mês								1	412,99								

Esse demonstrativo evidencia que os autuantes, partindo do valor das mercadorias vendidas pela Petrobrás Distribuidora S.A., cujo ICMS provavelmente já estava embutido na base de cálculo do tributo pela refinaria, pois essa é a lógica do referido imposto estadual, tornaram a incluir o ICMS na base de cálculo, encontrando assim uma nova base de cálculo e, sobre a diferença entre elas,

cobram o ICMS que está sendo exigido no presente lançamento.

Se em algum momento a Petrobrás Distribuidora S.A. excluiu o ICMS da base de cálculo do imposto ao informar à refinaria a operação interestadual, deveriam os autuantes comprovar essa acusação, o que entendo não estar provado nesse demonstrativo transcrito acima e nem nas notas fiscais acostadas ao processo. Nesse ponto, saliento que nas informações fiscais os autuantes citam o demonstrativo de débito (fls. 4 e 5), porém esse demonstrativo não serve para comprovar a infração, pois ele apenas detalha o montante do crédito tributário e os elementos constitutivos da obrigação tributária (multa, alíquota, base de cálculo, etc.).

Por entender que o demonstrativo de fls. 9 a 21 não comprova a irregularidade imputada ao recorrente e visando buscar a verdade material dos fatos, decidiu essa 2ª CJF converter o processo em diligência, para que fossem trazidos aos autos comprovações da infração imputada ao recorrente, saneando assim o vício existente no processo. No pedido de diligência, os quesitos a serem respondidos foram feitos item a item, de forma clara, consoante se vê à fl. 224 dos autos.

Os autuantes foram designados para atender a diligência solicitada por esta 2ª CJF. Nessa oportunidade, foi informado que: o recorrente não alega que o ICMS próprio esteja embutido na base de cálculo; as planilhas apresentadas trazem a apuração detalhada do imposto; a diligência não é cabível; e, que a distribuidora é sujeito passivo por substituição nas operações com lubrificantes e óleo combustível. Prosseguindo, os autuantes dizem que, em razão da sistemática de fiscalização de substituição tributária, *torna-se difícil que as empresas atendam aos Auditores autuantes de forma satisfatória para que possam responder plenamente as requisições das Juntas de Julgamento do CONSEF.*

Entendo que os autuantes, ao atenderem a diligência sem trazer aos autos as provas solicitadas, mais uma vez deixam de comprovar o cometimento da infração imputada ao recorrente e, além disso, aduziram que não era possível fazer tal comprovação. Esse fato evidencia o vício existente no lançamento e a impossibilidade de se sanear o processo mediante diligência.

As Decisões deste CONSEF acostadas às fls. 42 a 53 (Acórdãos CJF Nºs 0142-11/04 e 0476-11/03) não servem de paradigma para o caso em lide, pois elas tratam de situações diversas, pertinentes a prestações iniciais em que os contribuintes ao definirem o preço dos serviços não incluíram o ICMS na base de cálculo imposto. Todavia, no caso em lide, o ICMS provavelmente já foi incluído na base de cálculo pela refinaria e, por seu turno, os autuantes não conseguiram provar o contrário, nem na autuação e nem na diligência solicitada para esse fim específico.

Para melhor entendimento da matéria, peço licença para transcrever o voto proferido pelo Dr. Helcônio de Souza Almeida, proferido no Acórdão aqui julgado, onde esta 2ª CJF, em Decisão unânime, Negou Provimento ao Recurso de Ofício apresentado pela 1ª JJF, que tinha decidido pela improcedência de Auto de Infração lavrado para exigir ICMS referente a idêntica matéria.

O Recurso de Ofício interposto pela JJF por força da legislação em vigor não deve ser Provido pelos motivos que a seguir exponho:

A infração cometida diz respeito a retenção a menos do imposto, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, em razão da empresa ter efetuado vendas de combustível, óleo diesel, para consumidor final situado neste Estado. Na apuração do ICMS devido a título de substituição tributária não incluiu na base de cálculo do mesmo o valor do ICMS normal destacado nas notas fiscais de venda. Esse procedimento culminou com valor de ICMS-ST retido a menos.

As manifestações do autuante e do autuado nos levam a acreditar, como também o fez o Sr. Relator na JJF que não existe controvérsia de que a base de cálculo é o valor da operação. Ora resta-nos saber qual a interpretação mais consentânea que devemos fazer, da expressão “valor da operação”. A mencionada legislação nos ajuda, pois no Convênio ICMS Nº 03/99, do qual somos signatários em seu Capítulo II, mais especificamente na Cláusula quarta, com clareza mediana determina que a base de cálculo, nestas operações deve ser o valor da

operação. Inclusive como bem colocou o Sr. Relator da JJF neste mesmo sentido já estabelecia, na época dos fatos geradores, o § 3º, do Art. 512-B, do RICMS/97, o qual foi acrescentado pela Alteração nº 13 (Decreto nº 7.691, de 03/11/99, D.O. de 04/11/99): Ora a Cláusula quarta do Convênio ICMS Nº 03/99, como salientou a Decisão da JJF “ além de definir qual é a base de cálculo da operação, define, ainda, o que entende por valor da operação, ao especificar que como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário, ou seja, o preço que o consumidor final localizado no Estado da Bahia pagou pelo produto, que em nosso entendimento é o constante do documento fiscal, uma vez que não consta nos autos que o valor fosse outro.”

Ratificamos, pois o nosso pensamento no sentido de que a Decisão da JJF foi correta e por isto deve ser mantida o que leva ao Não Provimento deste Recurso de Ofício.

Por fim, ressalto que já foi apreciado em pauta suplementar por esta 2ª CJF um Auto de Infração lavrado contra a Petrobrás Distribuidora pelos mesmos autuantes e com a mesma acusação. Todavia, as mercadorias arroladas naquele Auto de Infração eram exclusivamente lubrificantes e, portanto, para aquela espécie de mercadoria, era a distribuidora a responsável pela retenção e recolhimento do ICMS-ST. Dessa forma, apesar das aparentes semelhanças, o Auto de Infração apreciado em pauta suplementar e o que se encontra em lide tratam de situações distintas que merecem tratamentos distintos.

Em face do acima comentado, entendo que falta ao lançamento tributário em questão elementos suficientes para determinar, com segurança, a infração e o montante do ICMS devido. Assim, o lançamento é nulo, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

Nos termos do disposto no artigo 21 do RPAF/99, represento à autoridade competente, para que verifique a possibilidade da renovação da ação fiscal e, sendo o caso, providencie a lavratura de novo Auto de Infração a salvo de falhas, onde deverão ser incluídos também os valores referentes ao exercício de 2003.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para julgar NULO o Auto de Infração, nos termos do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº 206949.0003/04-2, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de agosto de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS