

**PROCESSO** - A. I. Nº 206949.0005/04-5  
**RECORRENTE** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JF nº 0048-05/05  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 29/09/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0365-12/06

**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. Mantida a Decisão de Primeira Instância. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a referida Decisão prolatada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº JF 0048/05-05, que julgou pela Procedência do Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração lança ICMS no valor de R\$381.236,16 acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção a menos do imposto, por substituição tributária, tendo em vista a não inclusão do ICMS em sua base de cálculo, referentes a vendas de óleo lubrificante e óleo combustível derivados de petróleo, pelo contribuinte substituto (distribuidora), para consumo de contribuintes localizados no Estado Bahia.

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário, solicitando, inicialmente, 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 nº 105/92 (violação às cláusulas segunda, terceira e quarta, do Convênio ICMS nº 105/92, com alterações posteriores, combinado com o Decreto nº 1.855/92) e Decreto nº 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. 5º, LV, da Constituição Federal, art. 18, do RPAF/99, art. 2º da Lei nº 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 nº 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 pelo autuado 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 sobre qual a base de cálculo aplicável à 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, como 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 da 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), pôs-se 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 integre, 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. Ressaltou que a Decisão do STF que julgou constitucional a inclusão do imposto na base de cálculo foi proferida em sede de Recurso extraordinário, tendo, portanto, eficácia *inter partes*. Ademais, em que pese ter sido proferida em 23/6/1999, somente foi publicada em 14/2/2003 e, por isso, não poderia ser invocada para cobrança de diferença de base de cálculo anterior a EC 33/01.

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. 392/400) 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 entregues cópias, conforme prova às fls. 54/141 e 201/283, 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 Nº 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 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 Nº 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 bem como das notas fiscais colhidas junto ao sistema CFAMT, e base da autuação, a 4ª JJF baixou os autos em diligência à IFEP/METRO para que tal providência fosse tomada. Foi reaberto prazo de defesa (fl. 404).

Após o cumprimento do solicitado (fl. 407), o autuado manifestou-se (fls. 410/425). 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 a 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 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 no fato 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. 429/439), 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. 440). Nesta oportunidade (fls. 442/443), reafirmou o 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.

Através do Acórdão JF nº 0048-05/05, a 5ª Junta de Julgamento Fiscal julgou procedente o Auto de Infração, sob o entendimento de que:

- a) inicialmente, quanto ao pedido do impugnante de que todas as intimações sejam encaminhadas ao seu escritório de advocacia, ressalta-se 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”*. Para tanto, o Órgão Competente desta Secretaria poderá enviar comunicações ao mesmo acerca do andamento do presente processo;
- b) não assiste razão ao autuado no que tange ao pleito de decadência do direito à constituição do crédito tributário, posto que se aplicam à hipótese dos autos as regras do art. 173, I, do CTN, bem como aquelas previstas no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81); por outro lado, 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, o que não ocorreu no presente caso, uma vez que o pagamento do ICMS não foi antecipado, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício; a contagem do prazo se iniciou em 1/1/2000, com termo final em 31/12/2004, tendo ocorrido o lançamento em 3/12/2004;
- c) no tocante ao pleito de nulidade por cerceamento do direito de defesa, por não terem sido apresentados ao contribuinte as cópias dos demonstrativos que integravam a autuação, decidiu a R. Junta que, através de diligência, foram entregues ao contribuinte não somente todos os demonstrativos, onde constam, especificados por dia, mês, ano e nota fiscal, todos os dados para apuração do imposto, mas, também, cópias das notas fiscais, já que colhidas junto ao sistema CFAMT desta Secretaria da Fazenda, reabrindo-se prazo de defesa, com posterior manifestação do contribuinte, razão pela qual eventual irregularidade existente foi devidamente sanada;
- d) com referência à arguição preliminar de ilegitimidade passiva, entendeu o *a quo* que não há como prosperar a tese do autuado, posto que. *“O Convênio ICMS Nº 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”, ao passo que “o Convênio ICMS Nº 03/99 dispõe sobre o regime da substituição tributária nestas operações”, possuindo a Cláusula Primeira dos referidos convênios praticamente a mesma redação, cujo teor transcreveu; por outro lado, esclareceu que “se acaso, tenha recebido as mercadorias com a retenção já realizada pela refinaria, conforme afirmou, a Cláusula décima nona do Convênio ICMS Nº 03/99 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 do CONSEF declarar a ilegalidade da referida norma, invocou a Junta de Julgamento Fiscal o mesmo argumento anteriormente expandido, ressaltando que, inclusive, não há qualquer motivo, no presente caso, para ater-se ao pedido;
- f) no mérito, asseverou a R. Junta que *“Quanto ao fato de que as normas estabelecidas nos Convênios devem ser observadas, não existe discussão quanto a este aspecto”*; todavia, deve-se discordar do impugnante, vez que, *“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)”*; prosseguiu o seu decisum afirmando que *“não existe o ‘conceito de alargamento’ nem, tampouco, elementos estranhos á operação”, tendo em vista que “A norma tributária assim estabelece e determina”*; além disso, *“o texto inserido na norma, qual seja: ‘o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário’ não que dizer que nele não estejam incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto”, razão pela qual “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”, motivo pelo qual o argumento sustentado pelo autuado não lhe dá suporte; acresça-se a isso o fato de que, “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”*; por fim, entendeu que tais convênios, em qualquer momento, vão de encontro á norma que rege o ICMS;
- g) transcreveu o art. 13, § 1.º, I, da Lei Complementar nº 87/96, para informar que, *“sob a edição da Lei Complementar, a Bahia editou a Lei nº 7.014/96”*; nesse sentido, *“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”*; assim, 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”*;
- h) no que concerne à argüição de que não poderia a legislação tributária estadual exigir a cobrança do imposto antes da Emenda Constitucional nº 33/01, entendeu a primeira instância que *“Esta é outra discussão que não cabe neste foro administrativo”, asseverando que “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 omissso pelo Convênio ICMS 66/88, que assim também previa”, ou seja, situações ocorridas bem antes da EC nº 33/01; por tal razão, o STF considerou constitucional a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, independentemente da edição da EC nº 33/01; ademais, fundamentou a Decisão no fato de que “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”, sendo este o posicionamento do CONSEF, consubstanciado no sentido de que não existe violação aos princípios da segurança jurídica e da não-retroatividade das normas, e, sendo o ICMS imposto indireto, na sua base de cálculo, deve ser acrescido o seu próprio montante para apuração do seu valor;*

- i) no que se refere ao argumento de que não causou prejuízo ao Erário, tendo em vista o princípio da não-cumulatividade que rege o ICMS, ressaltou que “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”; daí porque, ao não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, “o contribuinte 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”;*
- j) no que tange ao tema “não-cumulatividade” do ICMS, não pode prosperar o pleito de utilização de créditos fiscais formulado pelo autuado, tendo em vista a própria sistemática e concepção do regime da substituição tributária; assim, se “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”;*
- k) com 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, razão pela qual “não tem cabimento a argüição 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”;* no caso em lide, não houve a aplicação de MVA, já que aquisições para uso e consumo, pois destinadas à consumidor final;
- l) quanto ao argumento de que a empresa havia recolhido o imposto retido nos prazos regulamentares, decidiu a Junta que, em momento algum do lançamento este assunto foi colocado, ao contrário, o montante recolhido foi levado em consideração para exigência da presente cobrança, convindo salientar que o que 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;*
- m) 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.*

Inconformado com a Decisão de primeira instância, interpôs o autuado Recurso Voluntário repisando os mesmos argumentos suscitados nas suas peças defensivas apresentadas em Primeira Instância, especialmente quanto:

- a) a ilegalidade da exigência fiscal contida na autuação;*
- b) a inconstitucionalidade da base de cálculo estabelecida pelo fisco na autuação;*
- c) a possibilidade de descumprimento pelo executivo de preceito normativo inconstitucional, tratando-se de dever poder da administração pública;*

- d) a especialidade do Convênio nº 03/99 sobre outras normas;
- e) a ausência de prejuízo para o Estado da Bahia; e
- f) a confiscatoriedade da multa aplicada.

Ao final, postulou pela nulidade do Auto de Infração e, superada a preliminar, que fosse dado Provimento ao presente Recurso Voluntário decretando-se a improcedência do Auto de Infração, ao tempo em que protesta por todos os meios de prova em direito admitidas.

Em seu Parecer, a ilustre representante da PGE/PROFIS entende que a legislação vigente trata da matéria com clareza solar. Invocou o art. 13, da Lei Complementar nº 87/96, bem como o art. 17, da Lei nº 7.014/96, para asseverar que não há qualquer ilegalidade na exigência fiscal. Outrossim, 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, bem como a exigência fiscal e a multa aplicada. No que concerne à alegação de que o Convênio nº 03/99 é norma específica e por isso deve ser aplicado, o que excluiria o ICMS de sua própria base de cálculo, é afastada através da simples leitura da legislação, posto que o referido Convênio apenas exclui o imposto de sua própria base de cálculo em alguns casos excepcionais, configurando a regra do ICMS “por dentro”. Ao final, opinou pelo improvimento do Recurso Voluntário interposto.

Na assentada de julgamento, decidiu esta 2ª CJF converter o presente processo em diligência à COPEC, a fim de que fosse acostado ao processo um demonstrativo que evidencie a exclusão do ICMS da base de cálculo do imposto nas operações relacionadas na presente autuação, devendo ser detalhado, no referido demonstrativo, a formação da base de cálculo das diversas operações, desde a refinaria até o consumidor final localizado no Estado da Bahia. Além disso, foi solicitada a colação aos autos da fotocópia de documentos fiscais e/ou extra fiscais que comprovem a exclusão do ICMS da base de cálculo do imposto, devendo entregar a cópia do resultado da diligência ao recorrente, concedendo-lhe o prazo de 10 (dez) dias para manifestação, devendo seguir, posteriormente, à PGE/PROFIS para emissão de novo Parecer conclusivo.

Em atendimento à diligência solicitada, informaram os ilustres fiscais autuantes que *“A defesa apresentada pela empresa autuada em nenhum momento alega que o ICMS próprio já está embutido na Base de Cálculo”,* mas, tão somente, que *“a Base de Cálculo deve ser o valor da operação”*. Aduz que *“se os contribuintes estivessem embutindo o ICMS próprio na Base de Cálculo do ICMS-ST, é lógico que seria esta a sua alegação principal e que este fato estaria devidamente comprovado em sua defesa”,* ressaltando que se tratam de distribuidoras *“de grande porte, com nível alto de organização e informatização, e se estivessem embutindo o ICMS próprio na Base de Cálculo do ICMS-ST, elas seriam as primeiras a apresentarem suas planilhas de custos comprovando o fato e desconstituindo o Auto, sem necessitar de serem intimadas para tanto, nem de adotarem outra linha de defesa, qual seja, a de que a Base de Cálculo do ICMS-ST é o valor da operação.”* Asseveram que *“Os procedimentos de cálculo do ICMS-ST estão rigorosamente calculados no Convênio ICMS Nº 03/99, tanto que as defesas não trazem alegações de erro nos levantamentos apresentados pelos Autuantes”,* bem como que *“As planilhas de cálculos apresentadas nos Autos de Infração trazem os cálculos detalhados, nota a nota e item a item, demonstrando a diferença do ICMS-ST a recolher”*. Argumentam, ainda, que *“Para os produtos lubrificantes e óleo combustível o sujeito passivo por substituição tributária é a própria distribuidora, conforme determina o Convênio ICMS 03/99”,* ao passo que *“Para os produtos gasolina, diesel, GLP, o sujeito passivo por substituição tributária é a Refinaria”,* razão pela qual *“para os produtos lubrificantes e óleo combustível, mesmo que as autuadas alegassem em suas defesas que incluíram o imposto na Base de Cálculo, que não é o caso, conforme podemos observar nas alegações de defesa do autuado e conforme comentamos acima, não caberia tal diligência, visto que a distribuidora é o sujeito passivo por substituição tributária, sendo a mesma que efetua a retenção do ICMS-ST em cada nota fiscal e o seu devido*



*recolhimento mensal através de GNRE". Outrossim, no caso específico de lubrificantes, prosseguem, "onde a distribuidora é o próprio fabricante do produto, mais difícil seria a distribuidora cometer tal equívoco de embutir o imposto, pois tem total controle dos custos de fabricação e do respectivo preço do produto". Ressaltam, ainda, que "na defesa apresentada pela empresa autuado a fl 415 do PAF, declara textualmente que não incluiu o valor do ICMS na base de cálculo, conforme relatado a seguir: 'Demonstrada, portanto, a improcedência da autuação na medida em que o autuado em nada viola as cláusulas terceira e quinta do convênio, já que acertou ao não incluir o valor do próprio ICMS na base de cálculo (a redação da cláusula quinta é clara: base de cálculo é valor da operação)'. Ao final, concluem pela desnecessidade da diligência requisitada, uma vez que a empresa autuado na sua defesa em síntese declara que não incluiu o ICMS próprio na base de cálculo e que o ICMS por dentro é inconstitucional.*

Devidamente intimado, o recorrente se manifesta através de petição acerca dos argumentos trazidos pelos autuantes, asseverando que *"Acertou este Nobre Conselho ao determinar a diligência em questão, considerando especialmente o seguinte: 1) Não restou claro nos autos a origem da diferença apontada no recolhimento. Inclusive, conforme demonstrado pela defesa, a autuação deixou de especificar quais as operações não tiveram o imposto recolhido. 2) Ademais, ao contrário do esposado na manifestação fiscal, defende a empresa que são insustentáveis os fundamentos da autuação, de que, em operações interestaduais referentes a venda de derivados de petróleo, o montante do ICMS integra a sua própria base de cálculo".* Salienta que *"O imposto cobrado na autuação foi devidamente retido e recolhido até o 10º (décimo) dia subsequente ao término do período de apuração em que ocorreu a retenção, a crédito da unidade federada, em cujo território se encontrava estabelecido o destinatário das mercadorias",* tendo sido o imposto repassado pelo autuado ao Estado da Bahia em completo respeito e em perfeita harmonia com os preceitos legais vigentes. Alega que *"3) Somente a partir de 2002 tornou-se inconstitucional a possibilidade de a base de cálculo do ICMS ser integrada, entre outros, pelo montante do próprio imposto",* razão pela qual *"Restam assim desconstituídas as razões manifestadas pelos Fiscais autuantes".* Assim, pugna, *"considerando a necessidade de esclarecimentos dos pontos supra abordados",* pela manutenção da Decisão que determinou a realização da diligência, essencial para a consumação do devido processo legal e da ampla defesa.

A ilustre representante da PGE/PROFIS emite Parecer conclusivo, entendendo que *"a diligência determinada pela Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF à fl. 498, se realizada fosse, não traria aos autos qualquer elemento novo que pudesse ilidir a correta autuação fiscal".* Isso porque, prossegue, *"em momento algum, alegou o contribuinte que o ICMS próprio já estaria incluído na base de cálculo do imposto, limitando-se, apenas a defender tese que contraria posicionamento já firmado neste Colendo Colegiado sobre a matéria em apreço – imposto próprio não deveria ser incluído na base de cálculo do ICMS-ST".* Além disso, assevera que *"agiu o agente autuador na conformidade das disposições legais pertinentes, não sendo incorreto afirmar que caberia ao recorrente questionar e/ou demonstrar a ilegalidade da autuação e eventual necessidade de modificação de seus status".* Por tal razão, acolhendo a promoção de fls. 502/503, opina pelo improvimento do Recurso Voluntário, reiterando o Parecer anteriormente emitido às fls. 494 e 495, dos autos.

## VOTO

Reparo algum merece a Decisão de primeira instância. Senão, vejamos.

No que se refere à preliminar de decadência, rejeito-a com fulcro nos fundamentos esposados na Decisão recorrida, notadamente porque no caso vertente aplica-se o dispositivo legal insculpido no art. 173, I, do CTN, sem prejuízo do quanto prescrito no art. 107-A, I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81). Outrossim, é cediço que 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, o que efetivamente não ocorreu *in casu*, tendo em vista que o pagamento do ICMS não foi antecipado, tratando-se, portanto, de lançamento de ofício. Assim, tendo a contagem do prazo se iniciado em 1/1/2000, o seu termo final é 31/12/2004, tendo ocorrido o presente lançamento em 3/12/2004.

Quanto à arguição preliminar de ilegitimidade passiva, rasa em fundamentação válida se apresenta a insurgência recursal, visto que, como brilhantemente decidido em primeira instância, “*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*”, ao passo que “*o Convênio ICMS 03/99 dispõe sobre o regime da substituição tributária nestas operações*”, sendo praticamente idêntica a Cláusula Primeira dos dois Convênios. Além disso, se o recorrente tiver, por acaso, recebido as mercadorias com a retenção já realizada pela refinaria, à luz da Cláusula Décima Nona do multicitado Convênio ICMS 03/99, manifesta é 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.

Com relação ao argumento recursal de que era “*dever e poder do CONSEF*” declarar a ilegalidade da referida norma, pelas razões expostas na referida Decisão recorrida e acima elencadas, não há qualquer motivo para ater-se ao pedido do recorrente.

Ingressando na seara de análise do *meritum causae*, insta salientar, ab initio que para os produtos lubrificantes e óleo combustível, como elucidaram com acerto os autuantes, o sujeito passivo por substituição tributária é a própria distribuidora, conforme determina o Convênio ICMS 03/99. Outrossim, de forma diversa, para os produtos: gasolina, diesel, GLP, o sujeito passivo por substituição tributária é a refinaria. Logo, para os produtos lubrificantes e óleos combustíveis, mesmo que o autuado alegasse em suas defesas que incluía o imposto na base de cálculo. Ocorre que o próprio recorrente alega que “*não incluía o valor do ICMS na base de cálculo*” (fl. 415), tendo em vista que a distribuidora é o sujeito passivo por substituição tributária, sendo a mesma que efetua a retenção do ICMS-ST em cada nota fiscal e o seu devido recolhimento mensal, através de GNRE. No que tange aos lubrificantes, onde a distribuidora é o próprio fabricante do produto, mais difícil seria a distribuidora cometer tal equívoco de embutir o imposto, vez que tem total controle dos custos de fabricação e do respectivo preço do produto. Quanto à arguição de que não poderia a legislação tributária estadual exigir a cobrança do imposto antes da Emenda Constitucional nº 33/01, como ressaltado na Decisão de primeira instância, de fato, trata-se de outra discussão que não cabe neste foro administrativo. Todavia, o próprio STF pacificou a discussão, fixando, inclusive, jurisprudência no sentido de ser constitucional a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, independentemente da edição da EC nº 33/01. Isso porque a própria EC 33/01, ao incluir o item “i” ao inciso XII, do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal, não inovou, tendo apenas estendido esta regra para as operações de importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. Esse também tem sido o posicionamento do CONSEF, consubstanciado no sentido de que não existe violação aos princípios da segurança jurídica e da não-retroatividade das normas. Logo, sendo o ICMS imposto indireto, na sua base de cálculo, deve ser acrescido o seu próprio montante para apuração do seu valor.

No que concerne ao argumento recursal de que não foi causado nenhum prejuízo ao erário, em face do princípio da não-cumulatividade, que rege o ICMS, cura observar que, ao contrário do que pugnou o recorrente, fora causado prejuízo, sim, ao erário estadual por parte do mesmo, posto que, mesmo tendo créditos acumulados, por exemplo, o valor a ser compensado pelo recorrente com o efetivamente devido será maior do que aquele a que tem realmente direito. Por tal razão, ao não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, reduziu-a o contribuinte, subtraindo dessa o valor correspondente ao imposto calculado, sem prejuízo o fato de que produziu uma nova e

menor base de cálculo e sobre a mesma fez incidir a alíquota correspondente, metodologia que viola a legislação vigente.

Com referência ao pleito recursal de utilização de créditos fiscais, rejeito-o em face da própria sistemática e concepção do regime da substituição tributária. Ademais, como decidiu a primeira instância, se “*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*”.

*Pari passu*, no que diz respeito à alegação de diferentes percentuais de MVA aplicados, quando do cálculo do imposto, os mesmos estão vinculados às diferentes alíquotas praticadas nas diversas regiões do País, convindo aduzir que, no caso vertente, não houve a aplicação de MVA, já que as aquisições para uso e consumo são destinadas a consumidor final.

De referência ao argumento suscitado de que a empresa havia recolhido o imposto retido nos prazos regulamentares, mister se faz salientar que a presente matéria não foi invocada no lançamento, ao contrário, o montante recolhido foi levado, de forma devida, em consideração para exigência da presente cobrança. Além disso, reitere-se, o que 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, quanto à legação de confiscatoriedade da multa, entendo ter sido a mesma corretamente aplicada, posto que albergada na Lei nº 7.014/96, não obstante o fato de que se trata de matéria constitucional que, como exaustivamente demonstrado, foge à competência deste Colegiado.

*Ex positis*, com espeque nos fundamentos expendidos na Decisão de primeira instância, como se aqui estivessem literalmente transcritos, bem assim no Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, voto no sentido de NEGAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário interposto, mantendo-se *in totum* a referida Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206949.0005/04-5**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$381.236,16**, sendo R\$197.482,69, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$183.753,47, acrescido da mesma multa citada e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de agosto de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

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