

**PROCESSO** - A. I. Nº 206949.0002/04-6  
**RECORRENTE** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0093-05/06  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 03/01/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0514-12/06

**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. 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 JJF que julgou Procedente o Auto de infração em lide, lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 55.437,04, 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 não inclusão do ICMS próprio em sua base de cálculo, referente a vendas de derivados de petróleo, pelo contribuinte substituto (distribuidora), 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. 96/97), o autuado apresentou nova defesa (fls. 102/117) e os autuantes prestaram nova informação fiscal (fls. 128/138).

Por meio do Acórdão JJF Nº 0093-05/06, o Auto de infração foi julgado procedente.

O ilustre relator 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.

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 com o montante cobrado nas anteriores pelo mesmo ou por outro Estado (art. 19 da LC nº 87/96).

Questiona a multa aplicada, alegando que a mesma tem o caráter de confisco, é inconstitucional e não poderia ter sido aplicada.

Ao concluir, o recorrente solicita que o Acórdão JJF Nº 0093-05/06 seja reformado, para que seja declarada “a nulidade do julgamento em relação à infração II” (sic). Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito. Requer que sejam acolhidas as nulidades argüidas, para que se reabra a instrução do processo e se possibilite o exercício do direito de defesa. Ao final, solicita que o Auto de infração seja julgado improcedente.

Ao exarar o Parecer de fls. 177 e 179, o ilustre representante da PGE/PROFIS discorre acerca do conceito de base de cálculo. Em seguida, afirma que não há como se acolher a tese recursal, pois não seria o convênio o veículo legislativo adequado para se disciplinar a inserção do valor do

ICMS na base de cálculo do imposto devido por substituição tributária. Ao finalizar, o ilustre procurador opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

Por meio do Acórdão CJP Nº 0345-12/06, esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, em decisão unânime de seus membros, decidiu dar provimento ao Recurso Voluntário apresentado e julgou nulo o Auto de Infração nº 206949.0003/04-2, lavrado pelos mesmos autuantes e contra a mesma empresa, sob a mesma acusação.

Por entender que a matéria objeto do presente Recurso Voluntário é idêntica a constante no Acórdão CJP Nº 0345-12/06, sendo que no presente processo não foram acostadas aos autos as notas fiscais citadas no lançamento, utilizo os mesmos argumentos para decidir a presente lide e adoto a mesma fundamentação expendida no voto proferido no citado Acórdão, cujo integral teor transcrevo a seguir:

*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, decidido 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 CJP.*

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.

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, cobraram o ICMS que está sendo exigido no presente lançamento.

Item	Cfop	Código	Produto Descrição	Aliquota Interna	val Produto	IPI Outras Desp	val BC ST Utilizada	BC ST Correta	Dif na BC ST	ICMS ST Devido
Ano: 2000										
Mês: 1										
NF 110737 Dia 17 CNPJ 13529126000488 COMPANHIA DE ENGENHARIA RURAL DA BAHIA CERB										
001	674	00000000001953	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	00000000001953	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

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, decidi 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 autuante 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 de 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.*

Pelo acima 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 e manter inalterada a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de infração nº **206949.0002/04-6**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de dezembro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR – REPR. PGE/PROFIS