

A. I. N° - 206960.0042/05-5
AUTUADO - ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTES - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e GILSON LIMA SANTANA
ORIGEM - SAT – COPEC/GEFIS
INTERNET - 28.03.06

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0079-02/06

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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 06/12/2005, pela constatação de retenção a menos do ICMS-Substituição Tributária, e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia, em decorrência da não inclusão do ICMS na sua base de cálculo, referente a vendas de lubrificantes derivados de petróleo, pelo contribuinte substituto (Distribuidora) para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia. Sendo cobrado o imposto no valor de R\$ 14.851,84 e aplicada a multa de 60%.

O autuado representado por advogado legalmente constituído conforme instrumento de procuração às fls. 60 a 62, em sua defesa às fls. 53 a 59, descreve inicialmente a infração objeto do presente Auto de Infração, e apresenta em seguida seus argumentos com o propósito de impugnar o lançamento, ora em lide, os quais enuncio em forma de síntese:

1. observa que seus clientes adquirem os produtos em questão para fins de consumo que é tributado pelo ICMS conforme inciso III do § 1º do art. 2º da LC nº 87/96 e enfatiza a definição legal da base de cálculo do ICMS-ST, a qual consiste o cerne da questão, transcrevendo o art. 8º, com o objetivo de aduzir que o referido dispositivo legal não inclui o próprio imposto na base de cálculo do ICMS-ST e que ao constituírem o crédito tributário os autuantes o fizeram ao arrepio da Lei Complementar;
2. em relação às cláusulas terceira, quinta e sexta do Convênio ICMS 03/99, apontadas pela fiscalização como sendo infringidas, o autuado enfatiza que o aludido convênio deriva de Norma Complementar e, como tal, nos termos do art. 100 do CTN jamais poderá alterar o artigo 8º e incisos da Lei Complementar nº 87/96;
3. também no tocante às cláusulas terceira, quinta e sexta do Convênio ICMS 03/99, transcreve o teor desses dispositivos normativos para argumentar que os autuantes não poderiam utilizá-los como fundamento pelo fato de não determinarem a inclusão do ICMS na própria base de cálculo do ICMS-ST. Para tanto apresenta a transcrição da cláusula quarta, na qual figura o valor da operação, como sendo a base de cálculo, ou seja, o preço de aquisição pelo destinatário. Reafirma, por fim que a “ a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário”, asseverando que esta definição não comporta dúvida;

4. com base na sua interpretação da LC nº 87/96 e do Convênio ICMS 03/99, de que, tanto para a comercialização como para o consumo não é devido a inclusão do imposto do estado destinatário na base de cálculo do ICMS-ST. Para demonstrar sua assertiva, apresenta um comparativo do cálculo do imposto nas operações internas para comercialização e para a comercialização interestadual, onde exemplifica que para uma venda de R\$ 1.000,00 e aplicando-se a MVA de 30% para operação interna e a de 56,63% para a operação interestadual sem a inclusão do ICMS próprio resulta no valor de R\$ 221,00, para ambos os casos. Assinalando que o estabelecimento de MVA's diferenciadas pelo aludido Convênio tem o objetivo de equiparar a carga tributária entre as operações internas e interestaduais;
5. aduz o autuado que outro ponto comprova não ser devida a inclusão do imposto na base de cálculo "ST" é a própria incoerência dos autuantes ao restringirem a sua aplicação, ou seja, a inclusão aos produtos com imunidade, ferindo mais um princípio constitucional, desta vez o da Isonomia tributária, pois esse tratamento não tem sido estendido aos demais produtos, uma vez que não comportaria outra alíquota além da alíquota da operação de 12% ou 7%.

Finaliza o autuado sua peça defensiva requerendo que o Auto de Infração seja julgado inteiramente improcedente.

Os autuantes ao procederem à informação fiscal depois de descrever a acusação fiscal e discorrer sobre as alegações apresentadas pela defesa, asseveram que é infundada a argumentação do autuado de que a constituição do crédito tributário ocorrera ao arrepio da Lei Complementar, tendo em vista que a LC, por ser lei maior e geral, determinou e delimitou o alcance da tributação do ICMS e atribuiu competência aos Estados para legislar através das leis estaduais e transcrevem os artigos 6º e 9º da citada LC 86/96 para fundamentarem sua tese. Asseveram ainda que a Lei Complementar jamais poderia, como sugere o autuado, detalhar os procedimentos de cálculos dos impostos para os inúmeros produtos, mercadorias e serviços sujeitos ao ICMS. Ficando, portanto, os detalhamentos a cargo das Leis Estaduais as quais não podem ultrapassar os limites determinados pela citada LC. Para demonstrar o seu argumento transcrevem o art. 17 da Lei estadual nº 7.014/96 em que dispõe que a base de cálculo do imposto nas operações de vendas de lubrificantes para consumo é o valor da operação, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle, conforme a seguir transcrito :

“...

Art. 17. A base de cálculo do imposto é :

XI - nas hipótese do inciso XV do art. 4º, o valor da operação ou prestação na unidade federada de origem .

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:

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

...”

Com isso ressaltam que fica clara a existência da previsão legal que ampara de forma inequívoca a ação fiscal. Acrescentam ainda os autuantes transcrições de ementas do Contencioso Administrativo do CONSEF e do Superior Tribunal de Justiça – STJ na tentativa de demonstrar a jurisprudência firmada em torno da matéria, ou seja, que o imposto do destinatário integra a própria base de cálculo do ICMS-ST.

Assinalam também que o enquadramento das infrações com base nos Convênios e Protocolos do ICMS é correto e legal, tendo em vista que são recepcionados pelo Regulamento do ICMS do

Estado da Bahia, portanto, afirmam ser totalmente descabida a alegação do autuado de ter sido violado o princípio Constituição da Hierarquia das Leis.

Aduzem que por força do art. 155, § 2º, inciso X, b, da CF/98, não incide o imposto na saída da mercadoria derivada de petróleo, mas incide sim o ICMS na entrada junto ao estado de destino e esse fato gerador (a entrada de derivado de petróleo para uso e consumo) é afeto ao adquirente da mercadoria. Acrescentam que em razão disto, estando o autuado qualificado como Contribuinte Substituto Tributário Interestadual (substitui o adquirente na retenção e recolhimento do ICMS-ST), e tendo o regime da substituição tributária o objetivo premente de alcançar a última operação, nada mais correto do que o substituto tributário, nas operações de vendas para uso e consumo (última operação), incluir o ICMS na composição da base de cálculo do imposto (ICMS-ST do estado de destino).

Afirmam que de todo o exposto restou evidenciado que “o preço de aquisição pelo destinatário” previsto na quarta cláusula do Convênio ICMS 03/99, ressaltada pelo autuado, deve englobar o ICMS-ST do estado de destino, imposto este, calculado com a inclusão do ICMS na base de cálculo, conforme determinação legal, portanto, reafirmam não existe justificativa legal para as alegações do autuado.

Concluem aduzindo que, em virtude das razões por eles expostas ao contestarem as alegações do autuado, requerem que o presente Auto de Infração seja julgado procedente.

VOTO

Da análise das peças processuais, constato que o Auto de Infração decorre da acusação fiscal de retenção a menos do ICMS e o conseqüente recolhimento a menos, na qualidade de substituto sujeito passivo por substituição relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados na Bahia, em decorrência da não inclusão do ICMS do destinatário na sua base de cálculo, referente às vendas de lubrificantes derivados de petróleo, pelo contribuinte substituto (Distribuidora) para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O autuado em seu arrazoado defensivo refuta a acusação fiscal alegando que nem a Lei Complementar nº. 87/96, nem as Cláusulas Terceira, Quinta e Sexta do Convênio ICMS 03/99 não prevêm a inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS-ST, e que os autuantes constituíram o crédito tributário ao arrepio da Lei. Aduz que mesmo que o referido Convênio contivesse a exigência da inclusão do próprio ICMS não teria eficácia por se tratar de uma Norma Complementar, na forma do art. 100 do CTN, e não prevaleceria ante a supremacia da Lei Complementar nº 87/96. Fundamenta e constrói a sua tese defensiva reafirmando que para o caso, ora em lide, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo signatário. Por isso requer a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes refutam integralmente a tese defensiva adotada pelo autuado e esclarece em que pese as alegações alinhadas no sentido de que o valor da operação é a base de cálculo, ressalta transcrevendo os artigos 6º e 9º da aludida Lei Complementar onde constam a atribuição à Lei Estadual para regular e definir a aplicação da exigência. Assinala que o § 2º do art. 9º preceitua: “Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do § anterior (contribuinte que realizar operação com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos deles derivados, em relação às operações subseqüentes), que tenham como destinatário o consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao estado onde tiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.

Enfatizam também os autuantes que a Lei nº 7.017/96 em seu artigo 17 não deixa dúvida quanto ao amparo legal e acerto da autuação quanto à clara prescrição legal da inclusão do imposto do

destinatário na composição da base cálculo do ICMS-ST e transcreve o item XI e o inciso I do § 1º. Apresenta ementas de decisões do CONSEF e do STJ para demonstrar jurisprudência firmada acerca da inclusão do imposto na base de cálculo do ICMS-ST e requer a procedência do Auto de infração.

Da análise dos elementos que integram os autos emerge a sua correta formalização, eis que, foram adotados todos os procedimentos formais na sua constituição, claro que estão, tanto o enquadramento legal da infração, quanto a tipificação da multa aplicada, bem com, os demonstrativos de apuração e de débito.

Discordo do autuado quanto afirmou que o Convênio ICMS nº 03/99, ao definir a base de cálculo do ICMS nas operações internas e interestaduais com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, dispõe que a base de cálculo para as operações interestaduais, é o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário (Cláusula Quarta) e para as operações internas determina a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo (§ 8º da Cláusula Terceira). Pois a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer a saída da mercadoria, porém neste valor deve estar incluso “o universo monetário tributado, ainda que incluso a carga fiscal que onere o preço da mercadoria posta à disposição comercial” conforme bem definiu o Ministro José Delgado no Resp nº 86.653/SP citado pela Ministra Eliana Calmon (2ª Turma do STJ) ao prolatar sentença no Recurso Especial nº 222.140 – SP (1999/00596637-4). Portanto, não existe o “conceito de alargamento” nem, tampouco, elementos estranhos à operação. A norma tributária assim estabelece e determina. 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. Não existe, portanto, a necessidade de maiores explicações para este entendimento.

O Convênio ICMS 03/99, em discussão, que trata do encerramento da fase de tributação (substituição tributária) nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, somente em caso específicos e que ele indica, determina a exclusão do ICMS da sua própria base de cálculo, objetivando determinar a mesma carga tributária para todas as operações, e este não é o caso da lide. E, por fim, em momento algum, vai de encontro à norma que rege o ICMS.

Após tais colocações, para definir a matéria em questão, é necessário que se atente às 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.

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.

Ante o exposto, concluo dos exames realizados nas peças dos presentes autos, que restou efetivamente comprovado o cometimento, por parte do autuado, da infração que lhe fora imputada.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0042/05-5**, lavrado contra **ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 14.851,84**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 março de 2005.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS - RELATOR

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – JULGADOR