

**A. I. N°** - 206960.0049/05-0  
**AUTUADO** - CHEVRON BRASIL LTDA.  
**AUTUANTE** - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e GILSON LIMA SANTANA  
**ORIGEM** - IFEP METRO  
**INTERNET** - 06.06.2006

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0186-01/06**

**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. Incluído indevidamente no levantamento mercadorias destinadas à industrialização (óleo diesel), bem como mercadorias não derivadas de petróleo (álcool). Infração parcialmente elidida. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado, em 26/12/2005, exige imposto no valor de R\$71.484,01, em razão de retenção a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia. Reteve a menos o ICMS-ST no período de janeiro a dezembro de 2000, por erro na determinação da base de cálculo, relativo às operações de vendas de combustíveis para comercialização e para consumo (por não inclusão do ICMS próprio na base de cálculo do ICMS-ST) com base no Convênio ICMS 03/99 e posteriores alterações.

O autuado, às fls. 187 a 193, através de seus representantes legalmente constituídos, apresentou defesa alegando inicialmente a nulidade do Auto de Infração sob o fundamento de que na lavratura não foram observados os requisitos essenciais a sua integridade, transcrevendo o art. 129, I, § 1º, III, IV e V, do COTEB.

Alegou que das planilhas da ação fiscal constam operações com quatro combustíveis: óleo combustível, diesel, gasolina e álcool hidratado etílico e que a fiscalização engana-se ao atribuir erro na determinação da base de cálculo em relação às operações de vendas de óleo combustível por não se tratar de vendas para comercialização, e sim, vendas com destino à industrialização, as quais são acobertadas pela não incidência constitucional, assim repetidas pelo RICMS/BA. Transcreveu o art. 1º, § 2º, III, art. 6º, III, todos do RICMS/97.

Entendeu que se toda matéria glosada não é somente de diferença de base de cálculo nas vendas a revendedores ou consumidores de diesel, gasolina e AEHC, já que há inclusão de vendas de óleo combustível a indústria, fica, ao seu ver, a matéria fática e a capitulação legal, prejudicadas inviabilizando a impugnação por infringir o direito a ampla defesa.

Asseverou que tal equívoco não é mera omissão ou incorreção, já que impede a determinação da natureza da infração, tornando nulo o Auto de Infração. E, que se admitindo, apenas para argumentação, que se trate de mera incorreção entendeu ser necessária a reabertura do prazo de defesa com a exclusão das operações com óleo combustível ou a discriminação do que seja fato gerador, base de cálculo e alíquota das operações revenda/consumo e aquelas de industrialização.

Requeru a decretação da nulidade do Auto de Infração, na forma do art. 18 e seguintes do RPAF/99, e, caso não acolhida sejam supridas as operações com óleo combustível, restituindo-se o

prazo de defesa e, que seja deferida a ulterior juntada de provas a serem apresentadas antes da decisão de 1ª Instância Administrativa, bem como a perícia quando o autuado apresentará os devidos quesitos e, por fim, seja desconstituído o crédito tributário.

Os autuantes, às fls. 211/213, informaram reconhecer a procedência da alegação do autuado quanto às operações de vendas de óleo combustível, uma vez que as mesmas foram destinadas a industrialização, tendo como adquirente a indústria de alimentos Milco Alimentos Ltda. E, por esta razão, elaboraram nova planilha excluindo o item óleo combustível e novo demonstrativo de débito tributário reduzindo o valor da ação fiscal para R\$ 54.956,27.

Esclareceram não haver procedência a alegação de que “esse equívoco não é mera omissão ou incorreção, uma vez que impede a determinação da natureza da infração”, já que a infração cometida pelo autuado foi a de retenção e recolhimento a menos do ICMS-ST e a inclusão indevida de notas fiscais de vendas de óleo combustível destinado a uma indústria, que foi devidamente excluída, devendo o PAF seguir o curso normal com a reabertura do prazo de defesa por ter sido alterado o valor do débito tributário levantado anteriormente.

Opinaram pela manutenção parcial da autuação, anexando às fls. 214 a 273, demonstrativo de débito e planilhas do levantamento realizado.

O autuado foi cientificado do resultado da informação fiscal, tendo recebido cópias dos documentos, às fls. 211/273 (dos autos), conforme Termo de Intimação, à fl. 274 do PAF.

Às fls. 276/283, ao se manifestar alegou que o fisco reconheceu indevida a inclusão de operações com óleo combustível, mesmo assim manteve as demais operações, reduzindo o valor do débito por entender que não foi descaracterizada a natureza da infração.

Também, argumentou ter sido cerceado o seu direito à ampla defesa já que foi concedido prazo de 10 dias para o impugnante apresentar contestação e, na realidade, o prazo estabelecido na legislação baiana é de 30 dias, como se verifica do art. 129, § 4º c/c art. 132 da Lei 3.956/81. Protestou alegando se não decretada a nulidade do Auto de Infração, deve, no mínimo, ser devolvido o prazo de 30 dias, sem o que, além da violação ao disposto nos dispositivos acima, estar-se-á negando o direito à ampla defesa.

Argumentou que com base em suposições (a autuação não permite a análise separada entre os produtos que detinham tratamentos tributários diversos – uns tinha como substituto a refinaria e outros o impugnante, nem a identificação das supostas infringências nas operações com álcool e gasolina) já que não ter condições de analisar quais operações restaram glosadas, disse que a legislação baiana vigente à época, dispunha que a base de cálculo do ICMS-ST referente a diferencial de alíquota devido em função das vendas realizadas para consumidores era formada pelo valor da operação acrescido dos valores de fretes, seguro e outros encargos cobrados do destinatário, não existindo em tais dispositivos nenhuma nota a amparar a pretensão da fiscalização consistente da inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo. Transcreveu o Parágrafo 8º da Cláusula Terceira e Cláusula Quarta do Convênio ICMS 03/99, o Parágrafo 6º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 105/92, bem como o Parágrafo 2º do art. 6º do Decreto 1.855/92.

Asseverou que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo somente se opera quando das operações internas, sendo patente que nas operações interestaduais destinadas a consumidores, hipótese dos autos, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário, ou seja, o valor da operação efetuada pelo remetente. Citou posicionamento doutrinário e ementa e passagens da resposta apresentada pelo fisco mineiro à consulta formulada por congênere do impugnante, versando sobre a hipótese dos autos.

Por fim, requereu seja acolhida a preliminar suscitada, no sentido de devolver o prazo de 30 dias para defesa, bem como sejam acolhidos os pedidos formulados na peça de impugnação.

Os autuantes, às fls. 287/293, informaram que em nenhuma hipótese o equívoco da inclusão indevida de operações com óleo combustível modificou a natureza da infração, já que a infração cometida é de retenção a menos do ICMS-ST, e continua sendo a mesma depois da exclusão das notas fiscais de vendas de óleo combustível destinado a uma indústria de alimentos. Assim, essa alegação é desprovida de fundamento legal.

Quanto ao alegado cerceamento de defesa, esclareceram que foi concedido o prazo de 10 dias, para o autuado se manifestar em relação à informação fiscal e que o autuado se refere ao art. 129, §4º c/c o art. 132 do COTEB. No entanto, o RPAF/99, no seu art. 18, §1º, fixa outro prazo, que é de 10 dias, sendo a fundamentação legal da concessão do referido prazo para o caso em questão.

Em relação à alegação do autuado de que não tem condições de analisar quais operações restaram glosadas, também, afirmaram, os autuantes, ser descabida, uma vez que constam todas as planilhas de levantamento de débito, cujas cópias foram entregues ao autuado, tanto a original, às fls. 10/79, e as que foram alteradas, às fls. 215/273.

Esclareceram que no tocante a inclusão do ICMS próprio na base de cálculo do ICMS-ST nas operações interestadual, a Lei nº 7.014/96 dispõe em seu art. 17, XI, § 1º, I, 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. Transcreveu os dispositivos legais acima citados.

Também transcreveram decisão mediante ementa do Acórdão deste CONSEF (CJF nº 0142-11/04) e, decisões firmadas pelo Superior Tribunal de Justiça – SJF (Recurso Especial nº 86.653-SP (96.0005522-0) – Recurso Especial nº 251.326-SP (2000/0024611-5), Recurso Especial nº 86.653-SP), concluindo serem descabidas as alegações do autuado e ratificaram a informação fiscal onde o débito foi corrigido para R\$ 54.956,27.

## VOTO

Rejeito os argumentos de nulidade trazidos aos autos, no tocante a mudança do fulcro da autuação e ao cerceamento do direito a ampla defesa, pelas razões a seguir:

Na primeira situação, observo que a exclusão das operações interestaduais de óleo combustível destinado à industrialização que foram incluídas indevidamente na autuação não modifica o fulcro da autuação, ou seja, a infração imputada continua sendo a de retenção a menos do ICMS-ST, em razão de erro na determinação da base de cálculo, relativo às operações de vendas de combustíveis para comercialização e para consumo (não inclusão do ICMS próprio na base de cálculo do ICMS-ST).

Na segunda situação, o autuado foi cientificado a respeito da redução do valor do débito, decorrente de exclusão de parte do valor exigido e, como determina o § 1º do art. 18 do RPAF/99, o prazo é de 10 (dez) dias. Assim, neste caso, não se trata de juntada de elementos novos com os quais o autuado não tivesse acesso quando da ciência da lavratura do Auto de Infração, não se configurando o alegado cerceamento de defesa.

*Art. 18...*

*§ 1º As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo.*

Também, os autuantes identificaram nas planilhas apresentadas os números das notas fiscais emitidas pelo autuado, o mês e ano, o tipo do produto e o nome do adquirente neste Estado, descabendo, desta forma, o argumento defensivo de que a autuação não permite a análise separada entre os produtos que detinham tratamentos tributários diversos.

Negada a solicitação de diligência ou perícia, tendo em vista que na presente ação fiscal o Auto de Infração está descrito de forma clara e precisa e, os demonstrativos e levantamentos trazidos aos autos, pelo autuante e autuado, são suficientes para o meu convencimento e decisão da lide.

No mérito, está sendo exigido ICMS-ST, por retenção a menos, na qualidade de sujeito passivo por substituição, em relação às operações interestaduais que destinaram produtos derivados de petróleo (óleo combustível e gasolina) e álcool hidratado etílico para comercialização e para consumo, sem a inclusão do próprio imposto na formação da base de cálculo do ICMS por substituição tributária.

O autuado alega que na autuação não se permitiu separar os produtos que detinham tratamento diverso, ou seja, aqueles que tiveram como substituto a refinaria. Também, legislação baiana vigente à época, dispunha que a base de cálculo do ICMS-ST referente a diferencial de alíquota devido em função das vendas realizadas para consumidores era formada pelo valor da operação acrescido dos valores de fretes, seguro e outros encargos cobrados do destinatário, existindo, desta forma, disposição legal para amparar a pretensão da fiscalização no tocante a inclusão do próprio imposto em sua base de cálculo, fazendo, inclusive, transcrição de dispositivos dos Convênios ICMS 03/99 e 105/92, bem como do Decreto 1.855/92.

*Convênio ICMS nº 03/99*

*Cláusula quarta Nas operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, que não tenham sido submetidas à substituição tributária nas operações anteriores, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário.*

Inicialmente observo não haver discussão quanto às normas estabelecidas nos dispositivos dos Convênios citados pelo autuado. No entanto, não acolho a alegação defensiva de 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).

Como bem esclareceu a relatora da 5ª JfF em processo que trata da mesma matéria (ACÓRDÃO JfF Nº 0048-05/05), ao falar sobre o valor da base de cálculo para fins de se determinar o valor do ICMS-ST, passo a transcrever parte do seu voto com o qual comungo na sua inteireza, que diz: “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). Portanto, não existe o “conceito de alargamento” nem, tampouco, elementos estranhos à operação. A norma tributária assim estabelece e determina. Em segundo lugar, o texto inserido na norma, qual seja: “o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário” não que dizer que nele não estejam incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto. Não existe a necessidade de maiores explicações para este entendimento. Em terceiro lugar, o § 8º da cláusula terceira do referido convênio apenas excepciona a regra do preço fixado por

*autoridade competente (ocasião que deve ser incluído na própria base de cálculo o ICMS não incluso) e não operação com preço de mercado. Assim, este argumento não lhe dar suporte. Em quarto lugar, os convênios em discussão, especialmente o ICMS 03/99, que trata do encerramento da fase de tributação (substituição tributária) nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, somente em 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, tais convênios, em qualquer momento, vão de encontro à norma que rege o ICMS”.*

A Lei Complementar 87/96 no seu § 1º, I do art. 13 define o que seja base de cálculo do ICMS, ao estabelecer o seguinte:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é*

*...*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto*

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

Neste sentido, a Bahia editou a Lei nº 7.014/96, cuja matéria está regulamentada em seu art. 17, § 1º. Assim, o ICMS é um imposto “por dentro”, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo.

Os autuantes, ao relacionar as mercadorias objeto do presente Auto de Infração, incluíram indevidamente o combustível, óleo diesel, destinado à industrialização, no entanto, quando da informação fiscal, acolheram os argumentos defensivos, elaborando novo demonstrativo de débito e novos levantamentos, haja vista que tal operação encontra-se acobertada pela não incidência do ICMS.

Dos novos levantamentos apresentados, depois de analisados constato que os autuantes incluíram indevidamente a mercadoria “álcool hidratado” que não está contemplada pela não incidência prevista no art. 6º, III, “c”, do RICMS/97, uma vez que não se trata de derivados de petróleo. Também verifico a existência de equívoco relativamente a exclusão do produto óleo diesel destinado a industrialização, já que não foram computados nos novos levantamentos elaborados pelos autuantes os valores das operações destinadas à industrialização, nos meses de março e abril de 2000. Assim, corrigidos os equívocos apontados, o valor do débito passa para R\$ 37.677,79, conforme abaixo demonstrado:

Mês/Ano	Valor apontado na autuação	Valor retificado pelos autuantes	Valor remanescente
02/2000	3.822,14	958,40	0,00
03/2000	819,99	819,99	0,00
04/2000	1.019,67	1.019,67	0,00
05/2000	4.742,58	2.793,33	1.181,38
06/2000	2.518,69	1.521,91	0,00
07/2000	2.729,79	1.779,99	118,75
08/2000	5.261,55	3.146,08	33,30
09/2000	6.498,20	5.494,63	4.414,21
10/2000	5.642,59	3.558,94	1.404,36
11/2000	31.969,43	29.788,60	28.712,72
12/2000	6.459,38	4.074,73	1.813,07
TOTAL	71.484,01	54.956,27	37.677,79

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **nº 206960.0049/05-0**, lavrado contra **CHEVRON DO BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$37.677,79**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 24 de maio de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE/RELATORA

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - JULGADOR