

A. I. N° - 206949.0004/04-9
AUTUADO - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.
AUTUANTES - MARCO ANTONIO SOUZA FORTE e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE
ORIGEM - IFEP/DAT METRO
INTERNET - 28/06/06

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0218-03/06

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. Infração subsistente. Rejeitada a preliminar de nulidade suscitada e indeferido o pedido de perícia e nova diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 03/12/04, exige ICMS no valor de R\$16.182,87, acrescido da multa de 60% em decorrência da retenção a menos do imposto, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta, na descrição dos fatos, que de acordo com a informação prestada pela Distribuidora à Refinaria através dos anexos exigidos nos Convênios ICMS 105/92, 138/01 e 54/02, para repasse do imposto ao estado de destino, não foi incluso o ICMS próprio em sua base de cálculo, referente às vendas de Diesel para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

O autuado, apresentou defesa (fls. 78 a 95), por meio de advogados legalmente constituídos (fls. 96 a 98), inicialmente discorre sobre a infração e suscita a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que foi apresentado apenas um anexo com resumo sintético das operações ocorridos no período de apuração, o que não permitiu identificar os documentos fiscais que foram utilizados para apurar a diferença do imposto exigido, o que lhe impediu de exercer plenamente o seu direito de defesa.

Diz que o procedimento adotado pelo fisco viola os princípios da segurança jurídica; da proibição da arbitrariedade e da ampla defesa, nos termos do art. 5º, LV da Constituição Federal de 1988 (CF 88). Cita parte de texto de autoria do professor Alberto Xavier e ementa de decisão proferida pelo TRF, contida no Acórdão 81348/98, para reforçar o entendimento de que o Auto de Infração deve explicitar detalhadamente a infração, com base em fatos e fundamentação. Transcreve o art. 18 do RPAF/BA, e art. 2º da Lei 4.747/65 (fl. 82 e 83) para demonstrar que os atos da administração pública devem ser anulados nos casos de falta de atendimento aos requisitos formais ou inexistência de motivos.

Conclui afirmando que a autuação deve ser declarada nula, “por não atender aos seus requisitos formais, de modo a impedir o amplo exercício ao direito de defesa por parte do contribuinte”.

No mérito, diz que para que fosse exigido a inclusão do ICMS na base de cálculo, seria necessária a previsão legal e que o Convênio ICMS 03/99, dispôs que:

- a) “Cláusula terceira. Parágrafo 8º - Tratando-se de operações internas, ao preço estabelecido por autoridade competente para obtenção da base de cálculo a que se refere o § 1º, deverá ser incluído o respectivo ICMS;

- b) Cláusula quarta – Nas operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, a base de cálculo é o valor da operação, com tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário”.

Argumenta que sendo o convênio um instrumento adequado para adoção de medidas específicas, nos termos do art. 1º da Lei Complementar 24/75, que transcreveu à fl. 85, os conveniados especificaram que o imposto integraria a base de cálculo nas operações internas (Cláusula 3ª, § 8º do Convênio ICMS 03/99) e nas operações interestaduais imunes à tributação do ICMS, a base de cálculo foi especificada como a do valor da operação.

Salienta que o mencionado Convênio estabelece diferentes MVA (margem de valor agregado), entre operações internas e interestaduais objetivando manter a mesma carga tributária dos produtos derivados de petróleo e que se fosse discutível a cobrança do imposto por dentro nas operações interestaduais, isto teria sido levado em consideração.

Afirma que a infração é improcedente, tendo em vista que não violou as cláusulas terceira e quinta do Convênio ICMS 03/99, “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 o valor da operação)”.

Ressalta que o imposto foi retido e devidamente recolhido no décimo dia do mês subsequente, a crédito da unidade da Federação onde se encontrava estabelecido o destinatário das mercadorias, conforme disposto na cláusula sexta do mencionado Convênio.

Quanto à acusação de que violou as cláusulas segunda, terceira e quarta do Convênio ICMS 105/92, afirma que o argumento é semelhante, ou seja, não há previsão alguma de incluir o imposto na base de cálculo. Afirma que só a partir de 2002, tornou-se constitucional a possibilidade do ICMS integrar a base de cálculo, conforme será exposto adiante.

Diz que a Emenda Constitucional 03/93, instituiu o regime de substituição tributária para frente (antecipação), e o art. 155, XII, “b” da CF88 determinou que somente a lei complementar é que pode dispor sobre o assunto. Diz que o instituto da substituição tributária colide com o princípio da capacidade contributiva, da vedação de confisco e da não-cumulatividade.

Afirma que a inclusão de valor estranho à operação viola a regra constitucional do ICMS, rompendo a relação lógica entre fato gerador e tributo.

Transcreve parte de texto de autoria do professor Antonio Roque Carraza, para reforçar o seu entendimento de que a base de cálculo é o preço do serviço, e a inclusão do ICMS na base de cálculo disvirtua o modelo constitucional, que deixa de ser um imposto sobre operações para ser um imposto sobre imposto.

Cita parte de voto do ministro Marco Aurélio Mello do STF, sobre a substituição tributária para frente e que no seu entendimento só a partir da EC 33/01, com a inclusão do art. 155, § 2º, XII da CF 88, foi possível incluir o ICMS na própria base de cálculo e que qualquer cobrança por dentro, anterior a dezembro de 2001, é inconstitucional, por colidir com o art. 2º da Lei 9.784/99, que regula os procedimentos administrativos em âmbito federal.

Afirma que por ser inconstitucional, a cobrança do ICMS por antecipação antes da EC33 de 12/12/01, o crédito fiscal exigido anterior a esta data, deve ser anulado por ser cobrado com base em legislação inválida.

Conclui esta linha de raciocínio dizendo que a autuação tem como fundamento norma inconstitucional e que conforme prescreve a Súmula 473 do STF, a administração pública deve rever seus próprios atos, quando eivados de vícios que os torna ilegais, evitando o seu desaparecimento ao submeter-se ao Poder Judiciário. Cita trechos de autoria dos professores Luiz Roberto Barroso e Pedro Chaves para reforçar seu posicionamento de que a questão levada

ao Poder Judiciário acarretará custos advocatícios elevados, além da improcedência da exigência do crédito tributário.

Ressalta que em relação às operações com combustíveis e lubrificantes, a Lei Complementar 87/96 e RICMS/BA são normas genéricas de aplicação subsidiária, devendo prevalecer a norma específica prevista no Convênio 03/99, afirmando que a cláusula terceira determina que o ICMS integra o montante próprio e nas operações interestaduais, a base de cálculo é o valor da operação. Diz que não tendo o Estado da Bahia denunciado o mencionado Convênio, devem prevalecer às regras nele contidas.

Salienta que conforme disposto no art. 155, II, § 2º, I, o ICMS é um imposto não cumulativo e que “a não inclusão do ICMS próprio na base de cálculo do ICMS-ST não poderia causar qualquer dano ao erário”, combinado com o art. 19 da LC 87/96, que prevê a compensação do que for devido em cada operação relativa à circulação de mercadorias, o montante cobrado nas operações anteriores pelo mesmo ou outro Estado.

Afirma que a multa de 60% aplicada, tem caráter confiscatório e inconstitucional, por isso não deve ser aplicada.

Conclui requerendo a nulidade da autuação, se vencidas as arguições preliminares, que seja julgada improcedente nos termos da defesa apresentada. Requer ainda que na hipótese de manutenção da autuação, que seja reconhecido o direito do creditamento à impugnante, considerando que essa parcela não foi repassada na operação subsequente, consoante a regra prevista no art. 155, § 2º, I da CF 88 e art. 19 da LC 87/96. Protesta pela produção de prova documental, perícia contábil e diligência fiscal ao estabelecimento autuado.

Os autuantes, na informação fiscal prestada às fls. 100 a 108, inicialmente discorrem sobre a autuação, procedimentos fiscais, alegações defensivas e dizem que com relação à nulidade suscitada sob argumento de ausência de relatórios sobre as operações autuadas, não pode prosperar, tendo em vista que durante a fiscalização, foram enviados arquivos por meio magnéticos, e no momento da lavratura foram entregues ao contribuinte, as cópias dos demonstrativos presentes às fls. 06 a 09, sendo injustificável a pretensão do impugnante.

No mérito, quanto aos argumentos de que não há previsão legal para incluir o ICMS na formação da base de cálculo, dizem que este não é o entendimento da SEFAZ, do CONSEF e do STF, com base nas decisões proferidas por estes órgãos. Afirmam que o art. 17, § 1º, I, da Lei 7.014/96, em consonância com o art. 13 da LC 87/96, prevê que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto.

Ressaltam que o autuado alegou que só a partir da EC 33/01, foi fixada a base de cálculo de modo que o montante do imposto integre a base de cálculo, e que na presente autuação todos os fatos geradores são posteriores à vigência da mencionada EC, o que valida a ação fiscal. Salientam que não compete ao CONSEF apreciar inconstitucionalidade da legislação tributária e que as decisões do STF é de que o ICMS deve ser incluído na própria base de cálculo.

Dizem que não procede o argumento do autuado quanto a inexistência de prejuízo ao Erário Estadual e que tem direito ao crédito, por se tratar de venda interestadual com combustíveis, imune por força do Convênio 03/99, sendo o imposto é retido e destinado ao Estado onde o produto é consumido.

Transcreve às fls. 103 a 108 diversas decisões do STF e do CONSEF, nas quais prevaleceu o entendimento de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo. Ressaltam que utilizaram a mesma metodologia contida no Acórdão CJF 0142-11/04 e requerem a procedência da autuação.

Esta Junta, em 17/06/05 (fl. 112), converteu o processo em diligência para que aos autuantes juntassem ao processo cópias das notas fiscais emitidas pela empresa na mesma data em que

ocorreram as operações objeto da autuação, para comprovar a não inclusão do imposto na base de cálculo.

Em atendimento à diligência, os autuantes se manifestaram às fls. 117 e 118, dizendo que na defesa apresentada em nenhum momento o impugnante alegou que o ICMS já estava embutido na base de cálculo, mas tão somente que a base de cálculo era o valor da operação. Afirmam que consideram desnecessário intimar a empresa porque sendo uma grande distribuidora de combustíveis, caso estivessem embutindo o ICMS na base de cálculo, teria apresentado suas planilhas de custos para provar, o que não ocorreu.

Ressaltam que conforme disposto no Convênio 03/99, a distribuidora é o sujeito passivo por substituição tributária para os produtos lubrificantes e óleo combustível, sendo auditados com base nas informações prestadas ao Estado destinatário das mercadorias e com base nas Guias Nacionais de Recolhimento (GNRES), tornando difícil manusear os documentos fiscais, pela dificuldade de viabilizar as requisições e entregas destes documentos em outros Estados.

Alegam que na defesa, textualmente, o impugnante reconheceu que não embutiu o ICMS na sua própria base de cálculo e que a tese defensiva é de que a base de cálculo é o valor da operação, com fulcro das cláusulas terceira e quinta do Convênio 03/99.

A Inspetoria Fazendária intimou o autuado para tomar conhecimento do resultado da diligência (fl. 119), tendo o mesmo se manifestado às fls. 121 e 122, dizendo que não restou claro a origem da diferença apontada, sem especificar as operações que não tiveram o imposto recolhido. Reitera seu posicionamento inicial de que nas operações interestaduais com derivados de petróleo o ICMS não integra a base de cálculo e que o imposto foi retido corretamente e repassado ao Estado da Bahia. Ressalta que só a partir de 2002, tornou-se constitucional a possibilidade de a base de cálculo do ICMS ser integrada ao montante do próprio imposto.

Requer que seja mantida a decisão que determinou a diligência para consumação do devido processo legal e da ampla defesa.

VOTO

Rejeito a preliminar de nulidade suscitada sob argumento de que houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte, por não ter conseguido identificar os documentos fiscais que foram utilizados para apurar a diferença do imposto, haja vista que o levantamento fiscal foi feito com base nas notas fiscais emitidas pelo próprio impugnante, conforme cópias acostadas às fls. 53 a 67, as quais serviram de suporte para os demonstrativos elaborados pelos autuantes às fls. 6 a 9. Na sua defesa o autuado apresentou argumentos contrários ao da acusação quanto à integração do ICMS a sua própria base de cálculo, o que denota ter compreendido do que está sendo acusado com base no levantamento fiscal. Assim, não vislumbro a ocorrência de nenhuma das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF/99, que conduza à nulidade pretendida.

Saliento que não há necessidade de realização de nova diligência como entendeu o autuado na sua última manifestação, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para minhas conclusões acerca da lide.

Consoante o art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica também indeferido o pedido formulado pelo defendente para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos, inclusive com os esclarecimentos trazidos após realização de diligência fiscal.

No mérito, o Auto de Infração, acusa o contribuinte de ter feito retenção a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, em decorrência de não ter sido incluso o ICMS próprio em sua base de cálculo.

A Constituição Federal, no art. 155, § 2º, XII, “i” com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, estabelece:

“(…)

XII - cabe à lei complementar:

(…)

i) fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.”

A Lei Complementar 87/96 estabelece no seu art. 9º, I que:

“Art. 9º A adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo específico celebrado pelos Estados interessados.

§ 1º A responsabilidade a que se refere o art. 6º poderá ser atribuída:

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes;

(…)

§ 2º Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.”

Por sua vez, o art. 13 da mencionada Lei determina que:

“§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo (Redação dada pela LC nº 114, de 16/12/02, sendo que a redação originária, já estabelecia: “§ 1º Integra a base de cálculo do imposto).”

Conforme ressaltou o impugnante na sua defesa, a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, que acrescentou o § 2º do art. 155 da Constituição Federal, delegou à lei complementar o dispositivo com finalidade 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”.

Já a Lei estadual do ICMS, Lei 7.014/96, no seu art.13, § 1º, I estabelece:

“(…)

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

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

Observo que, com a extinção do Imposto Único sobre Combustíveis Líquidos e Gasosos (IUCLG), com a promulgação da Constituição Federal, para manter o princípio de unicidade da tributação sobre combustíveis, foi adotado o princípio da tributação no destino, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, ficando imune na origem à operação mercantil entre Estados, tributando a operação no destino, ou seja, cabendo o imposto ao Estado onde for dado o destino final da mercadoria.

Conforme ressaltado pelo defendente, a partir da EC 33/01, foi instituída a integração do ICMS na sua própria base de cálculo a partir do exercício de 2002, da mesma forma, se nas operações internas dentro da própria unidade Federativa, o imposto integra a base de cálculo, nas operações interestaduais sendo as mesmas contempladas com imunidade, é certo que nestas operações o

imposto não está contido na sua base de cálculo. Sendo regulamentado pelo Convênio ICMS 03/93, que o sujeito passivo é o estabelecimento autuado, ao fazer a retenção do imposto deve integrar o ICMS à sua própria base de cálculo.

Dessa forma, a Cláusula quarta do mencionado Convênio ao estabelecer que nas operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização “a base de cálculo é o valor da operação”, não deve ser interpretada literalmente e sim no contexto de que a regra geral é que o imposto integra a sua própria base de cálculo e estando esta operação desonerada da tributação na origem (imune), ao tributar no destino deve reconduzir à sua regra matriz, ou seja, integrar o imposto à sua base de cálculo.

Quanto ao pedido para que seja compensado o imposto, com a dedução do respectivo crédito fiscal, tendo o estabelecimento autuado adquirido as mercadorias com imposto pago por antecipação e revendido para consumidores finais localizados em outros Estados, cuja operação é imune à tributação do ICMS, poderia ser requerido ao Estado de origem que reteve o imposto, a compensação do valor pago anteriormente, conforme legislação vigente à época. Portanto, não cabe o direito à utilização do crédito fiscal nesta fase processual, motivo pelo qual não pode ser acatado este argumento.

No tocante a alegação de que a multa aplicada é inconstitucional e confiscatória, ressalto que nos termos do art. 125 da Lei 3.956/81 e do art. 167, I do RPAF/99, não se incluem na competência dos órgãos julgadores deste Conselho a declaração de inconstitucionalidade ou a negativa de aplicação de lei ou ato normativo emanado de autoridade superior. Assim sendo, apreciar a inconstitucionalidade da legislação aplicada, foge à competência desta Junta de Julgamento Fiscal. O autuante fundamentou a infração e indicou corretamente a multa com base no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96. Portanto a multa é prevista em Lei e não pode ser questionada a sua legalidade.

Por tudo que foi exposto, concluo que o ICMS integra a sua base de cálculo, e nas operações interestaduais imunes à tributação do ICMS, destinadas a consumidores finais, sendo o imposto devido ao Estado onde está localizado o destinatário das mercadorias, no cálculo do imposto deve ser integrado o ICMS à sua base de cálculo, ou seja, a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação somado ao próprio tributo, nos termos do art. 17, § 1º, I, da Lei 7.014/96, em consonância com o art. 13 da LC 87/96, que prevê a integração à base de cálculo do montante do próprio imposto, e concluo pela subsistência da infração.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206949.0004/04-9**, lavrado contra **PETROBRAS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$16.182,87** acrescido das multas de 60% prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de junho de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR