

A. I. N° - 206923.0001/04-0
AUTUADO - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
AUTUANTE - ANDRES MIGUEL ESTEVEZ MOREIRA e JOSÉ MARCELO PONTES
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 13/07/06

3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0239-03/06

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. Rejeitado a preliminar de decadência suscitada. Infração subsistente. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão Unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 17/12/04, exige ICMS no valor de R\$50.273,18, acrescido da multa de 60% em decorrência da retenção a menos do imposto, e o conseqüente 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 refere-se a vendas de óleo lubrificante e óleo combustível derivados de petróleo, pelo contribuinte substituto (distribuidora), para consumidor final localizado no Estado da Bahia, conforme demonstrativos analíticos juntados ao PAF.

O autuado apresentou defesa (fls. 115 a 133), por meio de advogados legalmente constituídos (fl. 134), inicialmente diz que a exigência fiscal não pode prosperar por entender que não cometeu qualquer infração, ter agido em conformidade com a cláusula quarta do Convênio ICMS 03/99 e o art. 13, VIII da LC 87/96, que é o instrumento legal para definir a base de cálculo do imposto estadual, conforme disposto no art. 146, III da Constituição Federal. Aduz que a infração é improcedente, uma vez que recolheu o ICMS corretamente e o fisco ora exige o imposto como se não tivesse jamais recolhido.

Diz que parte do lançamento fiscal não produz efeitos jurídicos por ter operado a decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o prazo para que a Fazenda Pública se pronunciar sobre a homologação dos lançamentos efetuados pelo sujeito passivo é de cinco anos contados a partir do fato gerador e que na situação presente só foi notificado em 03/01/05.

Transcreve textos de diversos doutrinadores, a exemplo de Fábio Fanucchi, Aliomar Baleeiro, Paulo de Barros Carvalho, Celso Cordeiro Machado, Washington de Barros Monteiro, José de Souza Costa Neves, José Souto Maior Borges, para reforçar seu entendimento de que “a obrigação tributária surge com a ocorrência do fato gerador – que *in casu* é a circulação de mercadorias. E é a partir dele que se inicia a contagem do prazo decadencial que o Fisco tem para exigir o tributo”. Ressalta que mesmo que se considere que o prazo decadencial se inicia no primeiro dia do exercício seguinte, tendo sido notificado em 03/01/05, “já havia transcorrido o prazo de cinco anos contados a partir de 01 de janeiro de 2000”, neste caso teria sucumbido os “valores envolvendo os documentos fiscais emitidos no período de julho a dezembro de 1999...”.

Transcreve a ementa do Acórdão CJF 2157-11/01 (fl. 118), RE 72.623 RTJ 62/174 (fl. 119), ERESP 278727 do STJ (fl. 124) e ressalta que agiu de boa-fé, não se configurando as situações de exceções da decadência prevista no art. 150, § 4º do CTN, inexistindo dolo, fraude ou simulação.

No mérito, esclarece que por força do art. 155, § 2º, X, b da Constituição Federal (CF), c/c o art. 3º, III da Lei Complementar (LC) 87/96, não há incidência do ICMS nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, ocorrendo o fato gerador por ocasião da entrada para consumo no Estado de destino, conforme previsto no art. 12, XII da mencionada LC e conforme disposto no

art. 512-A do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia (RICMS/BA), o impugnante é o responsável pela retenção e recolhimento do imposto na condição de contribuinte substituto.

Transcreve à fl. 126, parte do voto do RE 198.088-5, cujo relator foi o ministro Ilmar Galvão e a cláusula primeira do Convênio ICMS 105/92, esclarecendo que não há incidência nas operações de saída de combustíveis e lubrificantes para outras unidades da Federação e sim pela entrada no Estado de destino, na situação em causa, a Bahia, cuja responsabilidade do recolhimento do ICMS recai sobre a impugnante na condição de contribuinte substituto.

Após estes esclarecimentos, transcreveu os art. 17 da Lei 7.014/96; art. 8º, II, “a” e 13, § 1º, VIII da LC 87/96. Ressalta que existiam dúvidas quanto à aplicabilidade destes dispositivos, o que veio a ser clareada com a edição do Convênio ICMS 03/99, isto porque o art. 12, XII da citada LC, estabelecia que ocorria o fato gerador do imposto a entrada no território do Estado, de lubrificantes e combustíveis quando não destinados à comercialização, e o art. 13 da mesma LC, estabelecia que a base de cálculo “na hipótese do inciso XII do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada”.

Diz que pela interpretação dada aos artigos 12, XII e 13, VIII da LC 87/96, sendo a base de cálculo o valor da operação que decorrer a entrada do combustível/lubrificante no Estado de destino, no seu entendimento significa que a base de cálculo era o valor da operação de saída das mercadorias do Estado remetente das mercadorias, que por determinação constitucional não há imposto próprio, ou seja tributação zero. Ressalta que conforme disposto no art. 146, III da CF, a base de cálculo somente pode ser fixada por lei complementar, na situação presente a LC 87/96, que estabelece que nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes “é o valor da operação de entrada da mercadoria no Estado destinatário”, o qual não possui qualquer montante de imposto próprio.

Informa que antes da entrada em vigor do Convênio ICMS 03/99, fez consultas às Secretarias da Fazenda dos Estados de São Paulo, Paraná e Minas Gerais, a fim de obter do Fisco o entendimento quanto à presente matéria e conforme respostas proferidas por aqueles órgãos, e de acordo com os documentos juntados às fls. 139 a 150, nas operações interestaduais que destinem lubrificantes e combustíveis a consumidores finais, “a base de cálculo será o valor da operação que deu origem à entrada das referidas mercadorias no Estado de destino, sem se falar em inclusão do ICMS, que não incidiu na referida operação”.

Diz que o Estado da Bahia é signatário do Convênio ICMS 03/99, deveria num prazo de 15 dias após a sua publicação no Diário Oficial da União, publicar Decreto ratificando o mencionado Convênio, nos termos do art. 4º e 7º da LC 24/75 e que não o tendo feito, tacitamente o homologou, o que o obriga a cumprir o referido Convênio, visto que, objetiva uniformizar normas ordinárias produzidas pelos Estados-membros da Federação no que tange ao ICMS.

Afirma que a quarta cláusula do Convênio 03/99 determina que:

“Cláusula Quarta. Nas operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário.”

Aduz que a regra acima exposta é clara e não permite interpretações que escapem a sua literalidade, ou seja, que a base de cálculo é o valor da operação, entendido como o do preço de aquisição das mercadorias pelo destinatário.

Conclui resumindo que: A CF dispõe sobre a imunidade nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, cujo entendimento é manifestado pelo STF; a LC 87/96, nos art. 8º, 12, XII, 13, VIII determina a base de cálculo do ICMS/ST; a Cl. 4ª do Convênio ICMS 03/99 determina que nas operações em questão, a base de cálculo é o valor da operação, como entendido, o preço de aquisição pelo destinatário das mercadorias. Conclui pelo posicionamento de que não houve

qualquer irregularidade na ausência da inclusão do ICMS próprio na composição da base de cálculo do ICMS/ST, quando da saída de combustíveis e lubrificantes derivados de petróleo.

Requer que a autuação seja anulada por decadência do crédito tributário e se ultrapassada essa preliminar, admitindo por argumentação, que seja reconhecida a sua improcedência por ausência de infração legal, por entender que sua conduta estava amparada pela legislação estadual.

Os autuantes, na informação fiscal prestada às fls. 155 a 162, inicialmente discorrem sobre a autuação, alegações defensivas e dizem que não procede o argumento defensivo quanto à nulidade suscitada de que ocorreu a decadência de parte dos créditos tributários, face ao disposto na legislação do ICMS do Estado da Bahia, transcrevendo à fl. 156 o art. 965 do RICMS/BA e seu parágrafo único.

Quanto à alegação defensiva de que não há previsão legal para a inclusão do ICMS na formação da base de cálculo do ICMS, 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 na situação presente, conforme descrição dos fatos no Auto de Infração, nas operações interestaduais com derivados de petróleo, a retenção e o recolhimento do ICMS ST foi feito pelo autuado em valor inferior ao devido, por não ter incluído o imposto na base de cálculo.

Transcreve às fls. 157 a 162 diversas decisões do STF e do CONSEF, nas quais prevaleceu o entendimento de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo. Salientam que anteriormente não se sabia como seria julgada a questão, mais que "... hoje se tem certeza: O STF considerou constitucional a inclusão do ICMS na sua base de cálculo quanto ao valor das tarifas de energia elétrica". Ressaltam que utilizaram a mesma metodologia para cálculo da diferença do imposto exigido na autuação, conforme contida no Acórdão CJF 0142-11/04 e requerem a procedência da autuação.

Esta Junta, em 31/10/05 (fl. 112), tendo como Relatora Maria do Socorro Fonseca de Aguiar, decidiu converter 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. 171 e 172, 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, tendo em vista que as planilhas acostadas aos autos, demonstram que os cálculos, de forma detalhada, nota a nota, item a item, quanto o ICMS ST a recolher deduzido do imposto calculado e recolhido pelo impugnante. Ressaltam que no caso de lubrificantes, o estabelecimento autuado é o próprio fabricante, cujo sujeito passivo é a própria distribuidora por força do Convênio 03/99, o que tornaria mais difícil o contribuinte cometer o equívoco de embutir o imposto, tendo em vista que tem total controle dos custos.

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 da cláusula quarta do Convênio 03/99.

VOTO

O autuado, preliminarmente, suscitou que parte do lançamento fiscal não produz efeitos jurídicos por ter operado a decadência, nos termos do art. 150, § 4º do CTN, por entender que tendo sido notificado em 03/01/05, já havia transcorrido o prazo de cinco anos contar de 01/01/00 e sucumbido os valores envolvendo os documentos fiscais emitidos no período de julho a dezembro de 1999.

O art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

“Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.

(...)

§ 4º - Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

Art. 107-B

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.”

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, § 4º do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 1999 a 2002, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 31/09/99 a 31/12/02 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/05.

Tendo a empresa alegado que só foi notificada do lançamento em 03/01/05, convém diferenciar o lançamento do crédito tributário da notificação. Conforme ressaltado pelo impugnante na sua defesa, a inadmissibilidade da constituição do crédito tributário, se opera após transcorridos cinco anos contados da ocorrência do fato gerador, que na situação em questão, parte dos fatos geradores deste lançamento ocorreram durante o exercício de 1999.

Da análise dos documentos acostados aos autos, verifico que:

- a) conforme documento à fl. 9, foi lavrado Termo de Início de Fiscalização em 28/10/04, dando início aos trabalhos de fiscalização do ICMS, relativos ao período de janeiro/99 a dezembro/02;
- b) foram coletadas as vias das notas fiscais acostadas às fls. 73 a 111, correspondente às operações interestaduais com lubrificantes, destinadas a consumidores finais (não destinado à industrialização ou comercialização);
- c) foram elaborados os demonstrativos da apuração do ICMS-ST recolhido a menos, com base nas notas fiscais coletadas e nos recolhimentos efetuados pelo contribuinte;
- d) em 17/12/04, os prepostos fiscais, lavraram o Auto de Infração o qual foi visado pela autoridade fazendária em 28/12/04 (fl. 1);
- e) foi encaminhado intimação ao contribuinte para tomar conhecimento da autuação, por meio dos Correios em 29/12/04, conforme documento juntado à fl.113;

Logo, a decadência só operaria em relação aos fatos geradores ocorridos no exercício de 1999, se o sujeito ativo não tivesse adotado qualquer atitude para efetuar o lançamento do crédito tributário correspondente até 01/01/05, conforme disposto no art. 173, § único do Código Tributário Nacional (CTN). Entretanto, todos estes procedimentos fiscais acima relacionados, são

efetivamente atos constitutivos do lançamento do crédito tributário e era do conhecimento do contribuinte que estava sendo fiscalizado, conforme recibo passado pelo seu representante legal, no Termo de Início de Fiscalização à fl. 10. Entendo que, conforme preconiza alguns doutrinadores, a notificação do lançamento constitui tão somente uma comunicação ao contribuinte da exigência do crédito tributário, do lançamento de ofício pelo sujeito ativo, contando prazo a partir desta comunicação para que o sujeito passivo faça o recolhimento da obrigação tributária e apresente impugnação. Portanto, o lançamento e a notificação do lançamento são atos distintos. Concluo que pelos fatos acima expostos, que o lançamento do crédito tributário relativo ao exercício de 1999, ocorreu dentro do prazo previsto na legislação tributária e não acolho a argumentação defensiva de que o lançamento do crédito tributário foi efetuado intempestivamente.

Ademais, o dia 01/01/05, data em que o contribuinte alega ter transcorrido o prazo de cinco anos para contagem da decadência, foi no dia de sábado, sendo o dia 2 domingo, por isso foi intimado no dia 03/01/05. Saliento que nos termos do art. 980, § único do RICMS/BA e do art. 22, § 1º do RPAF/BA, o prazo se inicia ou vence em dia de expediente normal nas repartições em que ocorra o processo ou que deva ser praticado o ato. Logo, o dia 03/01/05, era segunda feira e do primeiro expediente após o dia 01/01/05, o qual é o válido para o vencimento do prazo alegado pelo impugnante.

Ressalto que já existem diversos Votos proferidos por este Conselho, decidindo que não ocorreu a decadência em função da data da notificação, a exemplo dos Acórdãos AC 232-11/03; AC 234-11/03; AC 320-11/03; AC 337-11/03; AC 352-11/03 e AC 015-11/03.

Saliento que não há necessidade de realização de nova diligência, tendo em vista que, os esclarecimentos prestados pelos autuantes e demais elementos contidos nos autos são suficientes para minhas conclusões acerca da lide.

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 consumidores finais 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, XII, estabelece:

“(…)

XII - cabe à lei complementar:

(…)

a) definir seus contribuintes;

b) dispor sobre substituição tributária;

c) disciplinar o regime de compensação do imposto;

d) fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias e das prestações de serviços;

e) excluir da incidência do imposto, nas exportações para o exterior, serviços e outros produtos além dos mencionados no inciso X, a;

f) prever casos de manutenção de crédito, relativamente à remessa para outro Estado e exportação para o exterior, de serviços e de mercadorias;

g) regular a forma como, mediante deliberação dos Estados e do Distrito Federal, isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.”

Por ausência de Lei Complementar regulamentativa do ICMS após a promulgação da Constituição Federal em 05/10/88, com fundamento na Lei Complementar 24/75, em sintonia com o art. 34, § 2º do ADCT, os Estados instituíram o Convênio ICMS 66/88, que no seu art. 14 determinava que se incluísse o ICMS na sua base de cálculo.

Por sua vez, a Lei Complementar 87 de 13/09/96 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 subseqüentes;

(...)

§ 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.”

E o art. 13 da mencionada Lei determina que:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 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”).”

Já a Lei estadual do ICMS, Lei 7.014/96, no seu art. 17, § 1º, I estabelece:

“Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

(...)

§ 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 promulgação da Constituição Federal/88, foi extinto o Imposto Único sobre Combustíveis Líquidos e Gasosos (IUCLG) e para manter o princípio de unicidade da tributação sobre combustíveis, adotou-se o princípio da tributação no destino, nas operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes. Dessa forma, conforme ressaltado pelo autuado na sua defesa, são imunes as operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, e tributada as operações internas.

Portanto, desde o início da sua regulamentação com o Convênio 66/88 e posteriormente a LC 87/96, foi instituída a integração do ICMS na sua própria base de cálculo com regra geral. Na situação presente, em se tratando de operações interestaduais com lubrificantes, são imunes de tributação (art. 155, X, b da CF 88) e por força do Convênio ICMS 03/99, é responsável pela retenção e recolhimento do imposto o remetente. Portanto, 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 e sendo regulamentado pelo Convênio ICMS 03/99, que o sujeito passivo é o estabelecimento autuado, ao fazer a retenção do imposto, esta tributação equipara-se

a da operação interna, tendo em vista que o imposto é devido ao Estado destinatário e o ICMS deve integrar a 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, somando o próprio tributo ao valor da operação, 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. 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 **206923.0001/04-0**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$50.273,18** sendo R\$27.651,15 atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60% prevista no art. 42, inciso II “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios, e R\$22.622,03 com incidência da mesma multa e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de julho de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - PRESIDENTE

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - RELATOR

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR