

PROCESSO - A. I. Nº 206949.0004/04-9
RECORRENTE - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JF nº 0218-03/06
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 09/11/2007

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0386-11/07

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. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em exame foi lavrado em 03/12/2004, para exigência de ICMS no valor de R\$16.182,87, sob acusação de retenção e recolhimento a menor do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes com gasolina, diesel e GLP, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, em razão da não inclusão do ICMS em sua base de cálculo.

A Decisão recorrida, proferida pela 3ª JF, julgou procedente a autuação, afastando a preliminar de nulidade, porquanto não vislumbrou a existência de cerceamento ao direito de defesa do autuado. Indeferiu a diligência requerida e o pedido de perícia contábil, com espeque no art. 147, do II, b, do RPAF, tendo em vista a ausência do requisito necessidade.

No mérito, a Decisão recorrida concluiu pela subsistência da autuação, *in verbis*:

“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 nº 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 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.”

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 nº 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;”

Observe 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 Nº 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.”.

O autuado interpôs o Recurso Voluntário de fls. 144/156, aduzindo que a exigência fiscal veiculada no Auto de Infração é ilegal, porquanto não há nenhuma disposição legal que estabeleça a inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo.

Afirma que o Convênio ICMS 03/99, do qual a Bahia é signatária, dispôs claramente acerca da base de cálculo a ser aplicada nas operações tratadas na autuação, não havendo falar-se em ilegalidade no estabelecimento de base de cálculo diferenciada, tendo em vista que o art. 1º, da Lei Complementar nº 24/75, dispõe que tal benefício pode ser concedido através de Convênio.

Alega que o intuito do Convênio é que a base de cálculo do imposto seja o valor da operação, sem a inclusão do próprio imposto, razão pela qual errou a JJF, ao manter a exação.

Assevera que, até a edição da Emenda Constitucional nº 33/2001, era inconstitucional a base de cálculo estabelecida pelo Fisco levando em consideração o valor do próprio imposto, conforme entendimento de juristas nacionais, como Roque Antônio Carraza e o Ministro Marco Aurélio Mello, do STF

Desta forma, qualquer cobrança de ICMS “por dentro”, estabelecido em legislação anterior à Emenda Constitucional nº 33/2001, é eivada de inconstitucionalidade e, por conseguinte, não pode prosperar, em respeito aos princípios da segurança jurídica e da não-retoatividade das normas, positivados no art. 2º, da Lei nº 9.748/99, que rege os procedimentos administrativos no âmbito federal.

Sustenta a impossibilidade de descumprimento pelo executivo de preceito normativo inconstitucional, conforme entendimento cristalizado no Enunciado nº 473, da Súmula do STF.

Invoca o princípio da especialidade, tendo em vista que o Convênio ICMS 03/99 é norma especial, relativamente à Lei Complementar nº 87/96, de caráter genérico.

Entende que não houve prejuízo para o Fisco Estadual, na medida em que o ICMS é um imposto não-cumulativo.

Contesta a multa aplicada, pugnando, ao final, pelo Provimento do Recurso Voluntário interposto.

Emitiu, a PGE/PROFIS, o Parecer opinativo de fls. 159/161, por meio do qual rechaçou as argumentações expendidas em Recurso Voluntário, advogando pela manutenção da Decisão.

VOTO VENCIDO

Ab initio, cumpre registrar que a este Conselho de Fazenda, por força do disposto no art. 167, do RPAF, é vedada a declaração de inconstitucionalidade de norma legal, oriunda de convênio ou regulamentar. Assim, ficam prejudicadas as alegações expendidas pelo recorrente, neste sentido.

No mérito, o presente Auto de Infração exige ICMS no valor de R\$16.182,87, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção e recolhimento a menos do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Consta, na descrição dos fatos, que a exação refere-se a vendas de gasolina, diesel e/ou GLP, pelo contribuinte substituto (distribuidora), para consumidor final localizado no Estado da Bahia, conforme demonstrativos analíticos juntados ao PAF.

A diferença entre o ICMS recolhido e o lançado pelo autuante está, justamente, na não inclusão do imposto na sua própria base de cálculo, e é sobre este aspecto que se debruçará a análise do Recurso Voluntário interposto.

Como curial, não existem palavras inúteis nos textos legais. Todas elas têm uma razão de ser, cabendo ao aplicador da norma a árdua tarefa de interpretá-las, com o único objetivo de atingir o *mens legis*, de maneira imparcial e isenta de influências indesejáveis.

Desta forma, reconhece-se, sem esforço, que, tanto a Lei Complementar nº 87/96, quanto a Lei nº 7.014/96, estabelecem que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto. Assim, conquanto tais disposições desafiem o próprio conceito de base de cálculo, que, como critério quantitativo para apuração do imposto, não deveria englobar o valor do tributo cobrado, o fato é que a norma existe e encontra lastro no sistema normativo então vigente (art. 155, §2º, XII, da CF), devendo, portanto, ser aplicada, até que advenha a sua revogação ou sua exclusão do ordenamento jurídico.

O mesmo respeito que se dedica às disposições legais e regulamentares acerca do ICM como um “imposto por dentro” entendo que deve ser dispensado às disposições, igualmente válidas, que estabelecem critérios de apuração de base de cálculo distintos da regra geral. É exatamente o que acontece com a Cláusula Quarta do Convênio ICMS 03/99, que dispõe, *in verbis*:

“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”.

Registre-se que o referido convênio foi celebrado posteriormente às normas legais anteriormente mencionadas. Logo, não teria qualquer sentido a ressalva levada a efeito com relação à apuração da base de cálculo se o intuito fosse aplicar a regra geral, que dispõe ser o ICMS um imposto “*por dentro*”.

Não tenho dúvidas de que o *mens legis* da mencionada cláusula foi o de afastar a regra geral e estabelecer situação distinta, até mesmo porque o texto do Convênio chegou ao ponto de especificar o que seria o valor da operação, aduzindo, exclusivamente, que a base de cálculo deve ser “*o preço de aquisição pelo destinatário*”.

Entender que a Cláusula Quarta, do Convênio ICMS 03/99, deve ser interpretada de acordo com a regra geral, com a devida licença, é o mesmo que rasgar a norma invocada, ato que, certamente,

não seria adotado se a base de cálculo prevista no convênio tivesse sido fixada em parâmetro superior.

Por derradeiro, registre-se que a aplicação da mencionada disposição não atende, diretamente, ao valor da Justiça, passando, antes, pela legalidade que deve nortear os atos administrativos, principalmente quando exercido pela Administração Pública por intermédio de seu poder de império. É dizer, não se pretende, aqui, encontrar na lei interpretação mais favorável ao contribuinte, em dissonância com a legislação tributária; pretende-se, apenas, fazer valer a norma vigente que, de maneira clara, instituiu base de cálculo diferenciada para as transações objeto da autuação.

Ante ao exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

VOTO VENCEDOR

Data venia o entendimento esposado pelo ilustre relator, divergimos integralmente do mesmo, visto que a conclusão a que chegou – pela não inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, na operação em tela – está amparada em premissa falsa.

E de fato, afirmar que acordo interestadual – convênio – possa estipular base de cálculo é olvidar ensinamento básico do Direito Tributário, que é o princípio da reserva legal para definição do elemento quantitativo do fato gerador do ICMS. Conforme pontifica o Insigne Mestre em Direito Tributário, HUGO DE BRITO MACHADO, quando somente cabe à Lei exigir ou majorar tributo “... *é estabelecer todos os elementos de que se necessita para saber se este existe, **qual é o seu valor**, quem deve pagar, quando e a quem deve ser pago. Assim, a lei instituidora do tributo há de conter: (a) a descrição do fato tributável; (b) a definição da base de cálculo e da alíquota ou outro critério a ser utilizado para o estabelecimento do valor do tributo; (c) o critério para identificação do sujeito passivo da obrigação tributária; (d) o sujeito ativo da relação tributária, se for diverso da pessoa jurídica da qual a lei seja expressão de vontade...*” Grifos nossos.

Releva consignar que o legislador constitucional procurou ressaltar a importância deste princípio, ao inserir no texto da Carta Magna regra neste sentido – conforme previsão disposta em seu art. 155, §2º, inciso XII, alínea “i” – que determina expressamente que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo do ICMS. Eis a dicção do referido comando constitucional:

Art. 155-

§2º

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.”

E seguindo este mandamento constitucional, a Lei Complementar nº 87/96 disciplina no seu art. 13 as hipóteses de base de cálculo do ICMS, consignando em seu §1º que o imposto integra a sua própria base de cálculo, “*in verbis*”:

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;

Por outro lado, cabe ressaltar que a regra da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo é regra que advém desde o antigo ICM, repetida no Convênio 66/88 e na Lei Complementar nº 87/96, além do que o Supremo Tribunal Federal (STF), apreciando a questão, decidiu pela constitucionalidade do “cálculo por dentro” do ICMS, não acolhendo as alegações de afronta aos princípios da capacidade contributiva, estrita legalidade e não-cumulatividade, dentre outros (RE

nº 212.209, rel. Ministro Marco Aurélio, redação para acórdão Ministro Nelson Jobim, 23 de junho/99).

Neste sentido, o argumento recursal – de certa forma acolhido pelo Relator - que invoca o princípio da especialidade para entender, equivocadamente, que o Convênio ICMS 03/99 é norma especial em relação à Lei Complementar nº 87/96, não merece qualquer guarida. Como ensina Norberto Bobbio, norma especial é aquela que anula uma norma mais geral ou que subtrai de uma norma uma parte de sua matéria para submetê-la a uma regulamentação.

Ora, sendo a fixação de base de cálculo reserva da lei complementar, nenhum convênio pode usurpar esta atribuição, sob a pecha de ilegalidade e, não só, também de inconstitucionalidade, por contrariar frontalmente o mandamento constitucional acima citado e transcrito, frise-se que a doutrina e a jurisprudência são uníssonas neste sentido.

Totalmente equivocada, assim, a interpretação do Relator no sentido de que “*a mens legis*” da regra do Convênio ICMS 03/99 “*foi o de afastar a regra geral e estabelecer situação distinta*” (sic), visto que seria um total absurdo jurídico aceitarmos que uma norma menor possa afrontar um princípio de base constitucional – princípio de reserva legal para definição da base de cálculo do ICMS – e estipular base de cálculo diversa da já expressamente prevista na lei, “*in casu*”, a Lei Complementar nº 87/96.

Não bastassem os argumentos acima expendidos, não podemos deixar de consignar que o legislador constituinte, ao escolher tributar os combustíveis com base no princípio do destino – concentrando a tributação na unidade da Federação destinatária destes produtos - e imunizando as operações interestaduais, respaldou a exigência do imposto em toda a sua totalidade para o Estado de destino. Como a mecânica da substituição tributária é a utilizada para cobrança do ICMS devido ao Estado destinatário, na saída do Estado de origem já se cobra antecipadamente o imposto devido internamente e, na operação interestadual, por conta da imunidade constitucional, não há imposto a ser exigido. Ora, se o que está sendo cobrado é o imposto devido nas operações internas, e o ICMS integra a sua própria base de cálculo, correta a exigência fiscal.

Do exposto, somos pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206949.0004/04-9**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$16.182,87**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Sandra Urânia Silva Andrade, Fernando Antonio Brito de Araújo e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Fábio de Andrade Moura, Valnei Sousa Freire e Oswaldo Ignácio Amador.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de outubro de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTA

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – RELATOR/VOTO VENCIDO

SANDRA URÂNIA SILVA ANDRADE – VOTO VENCEDOR

PAULA GONCALVES MORRIS MATOS - REPR. DA PGE/PROFIS