

A. I. Nº - 206960.0070/06-7  
**AUTUADO** - SHELL BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e GILSON LIMA SANTANA  
**ORIGEM** - COPEC/GEFIS  
**INTERNET** - 21.03.2007

## 1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0061-01/07

**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. Não acolhidas as argüições de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/11/2006, exige imposto no valor de R\$ 71.430,41, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção e do recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, nos meses de junho a dezembro de 2001, janeiro a setembro, novembro e dezembro de 2002. Consta que a retenção do ICMS - Substituição Tributária foi efetuada a menos, em virtude da não inclusão do ICMS próprio em sua base de cálculo, referente às operações de venda de lubrificantes a consumidores finais localizados no Estado da Bahia, conforme determina a legislação tributária vigente. Foram anexados ao PAF o Demonstrativo de Débito Tributário, a planilha de cálculo do débito tributário e espelhos de notas fiscais que evidenciam a infração levantada.

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário, através de representantes legalmente constituídos (fls. 160 a 168), fazendo breve relato da acusação e ressaltando que a exigência fiscal merece ser integralmente cancelada.

Argüiu que sendo o ICMS um tributo sujeito ao lançamento por homologação e tendo havido pagamento do imposto antecipado pelo impugnante durante o período objeto da autuação, a fiscalização dispunha do prazo de cinco anos, contados dos fatos geradores mensais, para a constituição do crédito tributário referente ao eventual recolhimento a menos, de acordo com o transcreto § 4º, do art. 150, do CTN - Código Tributário Nacional.

Como o Auto de Infração foi lavrado em 30/11/2006, com a ciência pelo impugnante em 15/12/2006, verifica-se, claramente, que quando da autuação já haviam se passado mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores em relação aos meses de junho a dezembro de 2001 (inclusive). Deste modo, salientou que os valores do imposto lançados em relação a esses meses estão alcançados pela decadência, motivadora da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V, do CTN - Código Tributário Nacional. Ressaltou que os valores do ICMS devidos nesse período foram informados nos Relatórios do Convênio 03/99 e recolhidos ao Estado da Bahia.

Alegou ser este o entendimento da 1ª Seção do STJ - Superior Tribunal de Justiça, transcrevendo, para tanto, as ementas correspondentes aos julgados RESP 572.603/PR e RESP 670.687/CE, que versam sobre esta questão, asseverando que se encontra decaído o crédito tributário relativo aos meses de junho a dezembro de 2001, com base no art. 150, § 4º, do CTN.

Ao tratar da exigência de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, transcreveu as Cláusulas terceira, §§ 1º e 8º, quinta e sexta, do Convênio ICMS 03/99, salientando que o § 8º da Cláusula primeira determina que seja feita a citada inclusão em relação às operações internas. Arguiu que, no entanto, as operações objeto da autuação não se enquadraram em tal previsão, por se tratarem de vendas interestaduais para consumidores finais, que não revendem os produtos, não ocorrendo, desse modo, operações internas subsequentes no Estado da Bahia, sendo o ICMS/substituição tributária relativo, exclusivamente, à operação de venda do impugnante, localizado no Estado de São Paulo, para consumidores da Bahia.

Acrescentou que a mesma situação ocorre em relação à Lei Complementar 87/96, afirmando que apesar do § 1º, do inciso I, do art. 13, dispor que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS próprio, não há tal previsão para a apuração da base de cálculo do ICMS/substituição tributária, conforme se vê no disposto no art. 8º da LC 87/96, que transcreveu.

Prossseguiu, dizendo que não estando as operações autuadas enquadradas na hipótese prevista no § 8º, da Cláusula terceira do citado convênio, não há o que se falar em obrigatoriedade de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

Ressaltou que mesmo em relação à base de cálculo do ICMS próprio, existe a real possibilidade de modificação do entendimento do STF - Supremo Tribunal Federal, sobre a inclusão do ICMS em sua própria base, desde quando em 24/08/2006, o Plenário do STF retomou o julgamento do RE nº 240.785-2-MG, no qual se discute a inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS. Esclareceu que até o momento cinco ministros acompanharam o voto já proferido do ministro Marco Aurélio, transcrito parcialmente, porém ainda não publicado, no qual reconheceu que o valor do ICMS, apesar de estar destacado na fatura, não pode compor o faturamento, pois o ICMS é receita do Estado e não do contribuinte.

Arguiu que apesar de se tratar da inclusão do ICMS na base de cálculo do PIS e da COFINS, o entendimento se amolda perfeitamente à demonstração de inconstitucionalidade dos dispositivos infraconstitucionais que determinam a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, isso porque essa inclusão obriga o contribuinte ao recolhimento do imposto, tomando como base de cálculo valores que não representam receita própria, estando em seu poder tão somente para repasse ao Estado membro, em virtude de determinação legal.

Assim, ante a inaplicabilidade da determinação contida no § 8º, da Cláusula terceira do Convênio ICMS 03/99, que fundamentou a autuação, às operações praticadas pelo impugnante, deve ser cancelada integralmente a exigência fiscal.

Requeru que seja cancelado integralmente o lançamento objeto do Auto de Infração, em razão da ocorrência de decadência do direito do fisco de exigir o crédito tributário relativo ao período de junho a dezembro de 2001, bem como pela inaplicabilidade da determinação de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, contida no § 8º, da Cláusula terceira, do Convênio ICMS 03/99, às vendas interestaduais para consumidores finais, praticadas pelo impugnante.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 188 a 197, argüindo que a defesa apresentada traz alegações inócuas e destituídas de sustentação fática.

Quanto à preliminar de decadência, apesar de existirem algumas posições de doutrinadores e até decisões isoladas de alguns ministros do STJ, que defendem que o prazo de decadência é de cinco anos, contados da ocorrência do fato gerador, o STJ já firmou entendimento, de acordo com a posição prevalente nesse tribunal, de que o prazo decadencial para a constituição do crédito tem

seu início a partir de cinco anos, contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da administração rever ou homologar o lançamento.

Nesse sentido, transcreveram as decisões emanadas do STJ relativas aos processos RESP 223.116/SP (Recurso Especial 1999/0062231-6), RESP 198.631/SP (Recurso Especial 1998/0093273-9) e RESP 175.363/SP (Recurso Especial 1998/0038514-2), que mostram o entendimento firmado na jurisprudência, em conformidade com o posicionamento aludido acima. Deste modo inexiste razão na alegação do autuado, o que torna improcedente o seu pedido de extinção dos débitos tributários referentes ao período de junho a dezembro de 2001.

No que tange às argüições de que a constituição do crédito tributário contraria o disposto na LC 87/96, asseveraram que essa lei, por ser maior e geral, determinou e delimitou o alcance da tributação do ICMS, atribuindo competência aos estados para legislar através das Leis Estaduais, conforme disposição contida em seus artigos 6º, caput, e 9º, que transcreveram. Salientaram que a LC 87/96 jamais poderia detalhar os procedimentos de cálculo do ICMS, para todas as situações sujeitas a esse imposto, sendo que tais detalhamentos ficam a cargo das Leis Estaduais, que não podem ultrapassar os limites estabelecidos pela lei complementar.

Deste modo, a Lei nº 7.014/96, Lei Estadual que trata do ICMS no Estado da Bahia, dispõe em seu art. 17, inciso XI, e seu § 1º, inciso I, que a base de cálculo do imposto nas operações de venda de lubrificantes para consumo é o valor da operação, caso em que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, servindo o seu destaque simplesmente para fins de controle, conforme transcreveram. Existe, assim, a previsão legal amparando de forma inequívoca a ação fiscal. Em reforço a esse entendimento, apresentaram a decisão proferida através do Acórdão CJF nº 0142-11/04, pelo CONSEF, bem como as decisões concernentes aos Recursos Especiais nº 86.653-SP (96.0005522-0) e nº 251.326-SP (2000/0024611-5), que comprovam a jurisprudência firmada pelo STJ sobre a presente questão e demonstra que, também no mérito, a alegação defensiva é improcedente, por carecer de fundamentação legal.

Ratificaram toda a ação fiscal e sugeriram que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

O autuado, em sua peça defensiva, suscitou preliminar de nulidade, alegando estar prescrita parcialmente a ação para a cobrança dos créditos tributários, sob a argumentação de que os referidos créditos se encontravam alcançados pela decadência, citando a legislação correspondente a esse instituto.

Observo que essa alegação se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública nesse caso, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela devida. Entendo razão não assisti-lo. Em primeiro lugar, as regras do art. 173, inciso I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I, do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I, do RICMS/97, prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extinguir-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Em segundo lugar, a incidência da regra do art. 150, § 4º, do CTN diz respeito às situações nas quais a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação, o que não vem a ser o caso presente, conforme explicitado acima. No caso desta lide, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento (junho a dezembro de 2001) iniciou-se em 01/01/2002, com prazo final em 31/12/2006. O lançamento ocorreu em 30/11/2006. Não há, portanto, o que se falar em decadência.

Ressalto, ainda, que tem sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, sendo que, deste último, transcrevo parte do voto do ilustre relator:

*“Inicialmente rejeito a preliminar de decadência do direito da Fazenda Pública do Estado da Bahia de constituir os créditos tributários relativos ao período de janeiro a junho de 1999, visto que o artigo 965 do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 6.284/97, prevê que o aludido direito extingue-se no prazo de cinco anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. No caso concreto, o citado prazo iniciou-se em 1º de janeiro de 2000 e seu termo ocorreu em 31 de dezembro de 2004, sendo que o Auto de Infração foi lavrado em 29 de junho de 2004, portanto antes de operar a decadência.”*

No Auto de Infração em lide, consta que o sujeito passivo reteve e recolheu a menos, o ICMS substituição tributária em virtude da não inclusão do imposto próprio na base de cálculo, nas vendas de lubrificantes para consumidores finais localizados no Estado da Bahia.

O Convênio ICMS 105/92 tratava da atribuição aos remetentes de derivados de petróleo e dos demais combustíveis, situados em outras unidades da Federação, na condição de responsáveis para efeito de pagamento do tributo em lide e na situação posta. Já o Convênio ICMS 03/99 dispõe sobre o regime da substituição tributária nestas operações. A Cláusula Primeira dos referidos convênios possuem, praticamente a mesma redação, ou seja:

*“Ficam os Estados e o Distrito Federal, quando destinatários, autorizados a atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, a partir da operação que os remetentes estiverem realizando, até a última, assegurado o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o adquirente.”* (Convênio ICMS 03/99).

No mais, a autuação trata da exigência da diferença do ICMS que deixou de ser recolhido quando foram realizadas operações interestaduais que destinaram produtos derivados de petróleo (lubrificantes) a consumidores, localizados no Estado da Bahia, sem a inclusão do próprio imposto na formação da base de cálculo do ICMS por substituição tributária.

Neste caso, faço questão de frisar que a base de cálculo nas operações mercantis é o valor de que decorrer a saída da mercadoria, devendo estar contido nesse valor “*o universo monetário tributado, ainda que inclusa a carga fiscal que onere o preço da mercadoria posta à disposição comercial*” conforme bem definiu o Ministro José Delgado, citado pela Ministra Eliana Calmon (2ª Turma do STJ) ao prolatar sentença no Recurso Especial nº 222.140 – SP (1999/00596637-4). A norma tributária assim estabelece e determina.

Por outro lado, o texto inserido na norma, qual seja: “*o valor da operação, assim entendido o preço de aquisição pelo destinatário*” (§ 6º da Cláusula Segunda do Convênio ICMS 105/92) não quer dizer que nele não estejam incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto.

Ademais, o § 8º da cláusula terceira do Convênio ICMS 03/99, citada pelo autuado, 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, não excluindo da regra de inclusão do valor do ICMS na sua própria base de cálculo as operações interestaduais, como pretendido pelo impugnante.

Saliento que 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 casos específicos por eles indicados, determinam a exclusão do ICMS da sua própria base de cálculo, objetivando tão somente determinar a mesma

carga tributária para todas as operações, e este não é o caso da lide. E, por fim, tais convênios, em nenhum momento vão de encontro à norma que rege o ICMS.

Após tais colocações, para definir a matéria em questão, é necessário que se atente para as 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*

*I - 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.

De sua análise, 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.

Acrescento que o próprio STF ao pacificar a discussão em torno deste tema, com jurisprudência já firmada, analisou e decidiu a situação envolvendo a discussão sob a égide do Decreto-Lei nº 406/68, que disciplinava o ICMS enquanto se aguardava a edição de lei complementar, prevista na CF de 1988 e, naquilo que fosse omissa pelo Convênio ICMS 66/88, que assim também previa. Ou seja, o STF considerou constitucional a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, independentemente da edição da Emenda Constitucional nº 33/01. Além do mais, essa própria EC ao incluir a alínea “i” ao inciso XII do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal, não inovou, apenas estendeu esta regra para as operações de importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. E, neste contexto, este é o posicionamento deste Colegiado. Não existe violação aos princípios da segurança jurídica e da não-retroatividade das normas.

Em vista do acima comentado, na base de cálculo do ICMS, imposto indireto, deve ser acrescido o seu próprio montante para apuração do seu valor.

Assim, ao não integrar o ICMS na sua própria base de cálculo, o sujeito passivo a reduziu, subtraindo dessa, o valor correspondente ao imposto calculado e produziu uma nova e menor base de cálculo e sobre ela fez incidir a alíquota correspondente, procedimento que contraria a norma tributária vigente, motivo pelo qual o lançamento é totalmente pertinente.

Ressalto que por se tratar de operações interestaduais de saídas de lubrificantes para consumidores finais, tais operações gozam de imunidade, ou seja, não há tributação pelo ICMS nessas operações, significando dizer que no preço cobrado não está embutido o ICMS relativo às operações e como as operações posteriores são tributadas normalmente, o contribuinte substituto está obrigado, na apuração do imposto, a agregar o ICMS correspondente à operação interna neste Estado, para determinação do valor a ser retido na fonte.

Quanto aos pedidos de realização de perícia contábil ou de diligência, os indefiro com base no art. 147 do RPAF/99, tendo em vista que os elementos constantes do Auto de Infração são suficientes para formar o meu convencimento.

Por fim, a multa foi corretamente aplicada, pois determinada na Lei nº 7.014/96, não havendo embasamento legal para a sua dispensa por este Colegiado.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0070/06-7**, lavrado contra **SHELL BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 71.430,41**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2007.

CLARICE ANÍZIA MAXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR