

**A. I. Nº.** - 206985.0101/07-5  
**AUTUADO** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
**AUTUANTES** - MARCO ANTONIO DE SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
**ORIGEM** - SAT/COPEC-GEFIS  
**INTERNET** - 10. 07. 2008

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF Nº 0226-01/08

**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 arguições de nulidade e de decadência, nem apreciadas as alegações de inconstitucionalidade de dispositivos da legislação tributária baiana. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 23/11/2007, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 176.240,19, 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 neste Estado, nos meses de janeiro a dezembro de 2002, janeiro a abril, junho, agosto, setembro e dezembro de 2003. Consta que a apuração está em conformidade com o demonstrativo analítico da retenção do ICMS/ST não efetuado ou efetuado a menos, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, referente à venda de lubrificantes, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, pelo contribuinte substituto (distribuidora), para comercialização e/ou consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia, anexo aos autos e entregue ao representante do contribuinte.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou impugnação ao lançamento tributário, às fls. 326 a 340, solicitando, inicialmente, que as intimações concernentes ao presente processo sejam encaminhadas ao seu escritório, situado na Rua Edístio Pondé, nº 143, Stiep/Costa Azul – Salvador – BA – CEP: 41.760-900.

Preliminarmente, aponta que se operou a decadência do direito de a Fazenda Estadual constituir parte dos créditos tributários lançados no Auto de Infração.

Ressalta que sendo o lançamento do ICMS feito por homologação, não se aplica o disposto no art. 173, inciso I do CTN – Código Tributário Nacional –, já que essa norma se adequa apenas aos tributos sujeitos ao lançamento direto (de ofício), caso em que o prazo deve ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Na situação presente, o prazo para homologação é aquele previsto no art. 150, § 4º do CTN, que também é que cinco anos, entretanto a sua contagem se inicia a partir da ocorrência do fato gerador. Assevera não restar dúvidas de que após cinco anos ocorre a chamada homologação tácita, que impossibilita o Estado de promover qualquer cobrança ou instaurar discussão acerca da relação tributária em questão.

Tendo em vista que parte dos fatos geradores do ICMS, objeto da autuação em lide, ocorreram de janeiro a 23/11/2002 e o Auto de Infração foi lavrado em 23/11/2007, operou-se a decadência do direito

de o Estado questionar aspectos relacionados àqueles créditos. Salienta que o entendimento do STJ [Superior Tribunal de Justiça], conforme se verifica no julgamento do RESP nº 638.962-PR, é exatamente nesse sentido. Assim, requer a improcedência do Auto de Infração no que se refere a esses créditos.

Ao tratar sobre a legalidade da retenção, argumenta que seria necessária expressa previsão legal que determinasse a inclusão do ICMS na formação de sua própria base de cálculo, já que cabe à lei do ente tributante descrever todos os aspectos da norma jurídica tributária. No entanto, a norma que dispõe sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis (Convênio ICMS nº. 03/99) aponta qual a base de cálculo para a operação.

Destaca que sendo a operação no caso baseada em um acordo interestadual, teve início no impugnante, o que o desonerou do imposto retido anteriormente. Na condição de sujeito passivo, utilizou como base de cálculo o valor da operação, na fórmula da cláusula quarta do referido convênio.

Transcrevendo as cláusulas terceira, § 8º e quarta, §§ 1º e 2º do Conv. ICMS 03/99, observa que existem duas situações diferentes: nas operações internas (§ 8º da cláusula terceira), o montante do ICMS integra a base de cálculo do imposto; já nas operações interestaduais (cláusula quarta), a base de cálculo é o valor da operação.

Enfatiza que a questão se resume no entendimento de dois pontos baseados no mencionado convênio: o primeiro, sustentado pelo fisco da Bahia, que conclui ter ocorrido erro na base de cálculo, pois esta deveria englobar o ICMS, por se tratar de operações internas; e o segundo, defendido pelo autuado, que, por se tratar de operações interestaduais, argumenta que deve utilizar como base de cálculo o valor da operação.

Acrescenta se fazer necessário observar que o Conv. 03/99 estabelece, para os Estados signatários, percentuais de MVA (margem de valor agregado) diferentes para as operações internas e interestaduais, de sorte que ocorra a mesma carga tributária para os produtos derivados de petróleo. Aduz que a imunidade nas operações interestaduais não desonera o contribuinte do recolhimento do tributo, apenas modifica a forma e o tempo do seu pagamento através do mecanismo da responsabilidade tributária por substituição.

Utiliza-se de um exemplo hipotético, visando comprovar que através da aplicação das MVAs correspondentes às operações internas (imposto incluído e MVA de 30%) e interestaduais (imunidade e MVA de 56,63%), o resultado apurado é um só para os dois casos. Em seguida, apresenta os cálculos relativos à primeira Nota Fiscal objeto da apuração (nº 609.339), efetuados pelo impugnante e pela fiscalização.

Da análise dos cálculos procedidos pelos autuantes, afirma que o ICMS a ser retido foi acrescido ao valor da apuração, não sendo depois subtraído, o que contraria a regra da não-cumulatividade prevista na Constituição Federal de 1988, assim como na cláusula quinta do Conv. ICMS nº. 03/99. Lembra que sendo a operação interestadual imune, o ICMS não faz parte da sua base de cálculo, razão pela qual, visando equalizar a carga tributária, o citado convênio estabelece MVAs diferentes, dependendo da alíquota interna de cada produto, possibilitando que o valor do ICMS permaneça inalterado.

Sob o entendimento de que restou demonstrada a não violação das cláusulas terceira e quinta do referido convênio, conclui que o impugnante agiu acertadamente ao não incluir o valor do ICMS na base de cálculo.

Requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente e que a defesa seja aceita na sua plenitude, pugnando pela produção de prova documental e pela realização de diligência fiscal em seu estabelecimento.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 577 a 586, inicialmente historiando a ação fiscal, que

teve início em 01/08/2007, com a emissão do termo de início (fl. 06). Com base nos arquivos magnéticos enviados pelo SINTEGRA, selecionaram as notas fiscais destinadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia nos exercícios de 2002 e 2003, efetuando os cálculos pertinentes, conforme demonstrativo analítico da retenção do ICMS/ST não efetuado ou efetuado a menor, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, referente a vendas de lubrificantes, derivados ou não de petróleo, pelo contribuinte substituto (distribuidora) para comercialização e/ou consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Alegam que não procede a arguição de decadência de constituição do crédito tributário, tendo em vista que o lançamento foi efetuado nos prazos legais, conforme disposto no artigo 173, inciso I do CTN. A este respeito, transcrevem as decisões correspondentes aos processos de nº.s RESP 198.631/SP, RESP 223.116/SP e RESP 67.094/SP, do egrégio Superior Tribunal de Justiça.

Contestam a alegação defensiva referente à falta de previsão legal para a inclusão do ICMS para a formação da base de cálculo, ressaltando que, em autuações anteriores, o impugnante defendia a tese de que somente a partir do exercício de 2002, com a promulgação da Emenda 33/2001, tornou-se constitucional a mencionada inclusão.

Salientam que a Lei do ICMS na Bahia, de nº 7.014/96, através de seu art. 17, § 1º, inciso I, dispõe que o ICMS integra a sua base de cálculo. Além do mais, a Lei Complementar nº. 87/96, que se trata de norma geral do ICMS, já traz os mesmos ditames através do art. 13, § 1º, inciso I.

Afiança que, de acordo com o entendimento manifestado pela SEFAZ/BA, pelo CONSEF e pelo STF [Supremo Tribunal Federal], essa matéria já está consolidada e com jurisprudência firmada no sentido de que é devida a cobrança feita pelo fisco deste Estado, conforme decisões que serão apresentadas adiante.

Transcrevem trechos de decisões do STF relativas aos processos de nº.s RESP 222.140-SP, RE 289.448-SP, RE 254.202-SP, AGA 350.721-SP e AGRG 468.021-SP, onde se verifica jurisprudência no sentido da legalidade do chamado “cálculo por dentro” do ICMS.

Tratando a respeito dos cálculos efetuados pelo impugnante, quando este afirma que a MVA prevista para as operações interestaduais é de 56,63%, porque o imposto não está incluído na base de cálculo, afirmam que o autuado confessa não ter incluído o ICMS na base de cálculo, sendo esta a mesma tese contida no Auto de Infração.

Ressaltam que nos demonstrativos analíticos de retenção do ICMS/ST não efetuado ou efetuado a menos, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, cujas cópias foram entregues ao contribuinte, a discriminação é total, citando: cada nota fiscal; destinatário com o respectivo CNPJ; cada item; valor do produto; a base de cálculo da substituição tributária utilizada e a correta; o valor do ICMS devido; o ICMS retido; e a diferença a recolher, agrupando-se por mês e totalizando o ICMS devido (fls. 47 a 261). Frisam que as cópias reprográficas desses demonstrativos foram juntadas pela defesa, constituindo-se nos únicos anexos de cálculo apresentados pelo contribuinte.

Em seguida transcrevem a ementa e trechos do voto correspondentes ao acórdão CJF nº. 0142-11/04, oriundo do CONSEF, cuja decisão apontou no sentido de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo e que a sua exclusão provoca uma redução irregular, que contraria a norma tributária vigente.

Ressaltam que os cálculos apresentados nos demonstrativos analíticos entregues ao contribuinte foram exatamente iguais àqueles constantes do voto acima mencionado. Quanto às vendas para comercialização, não houve contestação pelo impugnante.

Tendo em vista as razões apresentadas e por não haver nenhum fato novo na defesa, ratificam toda a ação fiscal e sugerem que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## **VOTO**

Verifico que o Auto de Infração decorreu da retenção e recolhimento a menos do ICMS, pelo sujeito passivo por substituição tributária, em virtude de erro na determinação da base de cálculo, referente à venda de lubrificantes, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, para comercialização e/ou consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Quanto ao pedido do autuado para que as intimações relativas ao presente processo sejam encaminhadas ao seu escritório, situado na Rua Edístio Pondé, nº 143, Stiep/Costa Azul – Salvador – BA – CEP: 41.760-900, ressalto nada obstar que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento deste processo para o endereço requerido. Observo, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não caracteriza nulidade do Auto de Infração, uma vez que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte estão disciplinadas no art. 108 do RPAF/99.

O autuado, em sua peça defensiva, suscitou preliminarmente a improcedência de parte dos créditos exigidos através do Auto de Infração, sob a alegação de que se encontravam alcançados pela decadência.

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, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-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 ocorre no caso presente, conforme explicitado acima. Na questão em análise, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento (1º de janeiro a 23 de novembro de 2002) iniciou-se em 01/01/2003, com prazo final em 31/12/2007. Como a ação fiscal se iniciou em 01/10/2007, data de emissão do Termo de Início de fiscalização e o lançamento ocorreu em 23/11/2007, não há 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 Fernando Antônio Brito de Araújo:

*“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 presente Auto de Infração consta que o sujeito passivo reteve e recolheu a menos o ICMS substituição tributária em virtude da não inclusão do valor correspondente ao imposto na base de cálculo, nas vendas de lubrificantes, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, para o Estado da Bahia.

O Convênio ICMS nº 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 nº 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 lubrificantes, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, 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.

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 omissivo 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, da não-retroatividade das normas nem da não-cumulatividade do imposto.

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 o da 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 de nº 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 determina expressamente a inclusão do ICMS na formação de sua própria base de cálculo. Por sua vez, esse ditame se encontra delineado 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. 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.

Noto que o autuado apresentou cálculos comparativos em sua explanação, entretanto não comprovou que os valores praticados incluíam os valores correspondentes ao imposto. 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, fluidos e graxas, derivados ou não de petróleo, 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 ao pedido de realização de diligência fiscal, o 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.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206985.0101/07-5**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$176.240,19**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de junho de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR