

A. I. N°. - 269105.0004/07-0
AUTUADO - SHELL BRASIL LTDA.
AUTUANTES - RENATO DOS SANTOS DE ALMEIDA, WALTER CAIRO DE OLIVEIRA FILHO e
COSME ALVES DOS SANTOS
ORIGEM - SAT/COPEC/GEFIS
INTERNET - 02.10.2008

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0327-01/08

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 acolhida a arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 20/12/2007, foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$ 10.662,39, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção e do 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, maio e outubro de 2002. Consta que foram efetuadas vendas de lubrificantes derivados de petróleo para consumo de contribuintes, sem a inclusão do próprio ICMS na base de cálculo da referida retenção, conforme demonstrativos anexados às fls. 06 a 09, cujas cópias foram encaminhadas ao contribuinte através de AR [aviso de recebimento].

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário, através de representantes legalmente constituídos às fls. 76 a 81, argüindo 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 para a constituição do crédito tributário pretensamente recolhido a menos, de acordo com o transcrito § 4º do art. 150 do CTN (Código Tributário Nacional).

Salienta que tendo em vista que os valores exigidos se referem a fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro, maio e outubro de 2002, quando da lavratura do Auto de Infração, datado de 20/12/2007, já haviam se passado mais de cinco anos da ocorrência. Assim, conclui que os valores do imposto lançados estão alcançados pela decadência, motivadora da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V do CTN.

Alega ser este o entendimento da 1ª Seção do STJ (Superior Tribunal de Justiça), transcrevendo, para tanto, as ementas correspondentes aos recursos especiais de nº.s 757.922/SC, 816.558/RS e 572.603/PR, que versam sobre esta questão.

Ressalta que os recolhimentos efetuados a título de ICMS-ST [ICMS devido por substituição tributária] no período foram reconhecidos pelo fisco, pois na planilha do Auto de Infração foram deduzidos do total apurado os valores previamente recolhidos pelo impugnante, o que reforça a aplicabilidade do art. 150, § 4º do CTN.

Frisa que, além disso, os artigos 90 e 965 do RICMS/BA são manifestamente ilegais, desde quando a lei estadual não tem competência para dispor sobre prescrição e decadência em matéria tributária, contrariando de forma flagrante o CTN, que possui o status de lei complementar. Afirma que, assim, devem ser canceladas as exigências fiscais contidas no Auto de Infração, por

restar definitivamente extinto o crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V do CTN.

Requer que seja reconhecida a decadência do crédito tributário exigido, em conformidade com o art. 150, § 4º do CTN, determinando-se o cancelamento da exigência fiscal.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 120 a 125, argüindo em relação ao pleito pela decadência, que o Auto de Infração foi lavrado em 20/12/2007, tendo em vista que a Fazenda Pública possui o direito de constituir o crédito tributário no prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento foi efetuado, conforme dispõe o art. 965, inciso I do RICMS/BA. Deste modo, o prazo decadencial para os fatos geradores ocorridos no período de janeiro a novembro de 2002 foi plenamente respeitado, não cabendo a alegação defensiva.

Observam que 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 de nº.s 223.116/SP (Recurso Especial 1999/0062231-6), 198.631/SP (Recurso Especial 1998/0093273-9) e 175.363/SP (Recurso Especial 1998/0038514-2), que mostram o entendimento firmado na jurisprudência, em conformidade com o posicionamento acima aludido. Alegam que, assim, inexistente razão na argumentação do autuado, o que torna improcedente o seu pedido de extinção dos débitos tributários referentes aos meses de janeiro, maio e outubro de 2002.

VOTO

O autuado, em sua peça defensiva, suscitou estar prescrita a ação para a cobrança dos créditos tributários, sob a argumentação de que os referidos créditos se encontravam alcançados pela decadência, citando a legislação e decisões correspondentes 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, prevêm que o direito da 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. Descabe, assim, a alegação de ilegalidade na disposição contida nos artigos 90 e 965 do RICMS/97.

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 a presente situação, conforme explicitado acima. No caso desta lide, o prazo para a contagem referente ao período objeto do questionamento (janeiro, maio e outubro de 2002) se iniciou em 01/01/2003, com prazo final em 31/12/2007. Como a ação fiscal se iniciou em 08/05/2007, data de emissão do Termo de Início de Fiscalização e o lançamento ocorreu em 20/12/2007, não há o que se falar em decadência. Na presente situação como o impugnante deixou de recolher parcelas do imposto devido, a fiscalização, de forma acertada, efetuou o lançamento correspondente.

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.”

Em reforço ao entendimento aqui apresentado, saliento que em outras decisões mais recentes, a exemplo do Acórdão CJF nº. 0009-12/08, cujo voto do insigne relator Nelson Antonio Daiha Filho apresento abaixo de forma parcial, este Conselho de Fazenda continua mantendo o mesmo juízo a respeito dessa discussão:

“Inicialmente, passarei a enfrentar o Recurso Voluntário interposto pelo recorrente, em especial quanto à preliminar de decadência reiterada pelo sujeito passivo em segunda instância.

Rejeito a referida preliminar.

Este CONSEF tem firmado cristalinamente o entendimento de que o caso em apreço se refere a lançamento de ofício, devendo, por tal razão, ser cumprido o quanto disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, e estabelece o prazo de decadência de 5 anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Ademais, como ressaltado no primeiro Parecer emitido pela Douta PGE/PROFIS, o STJ, através do Resp 63.529-2/PR, dentre outros julgados, vem decidindo nessa diretiva, sem prejuízo do fato de que o COTEB prevê em seu art. 28, de forma expressa, um prazo diferenciado, razão pela qual deve ser rechaçada a preliminar suscitada pelo autuado.”

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 aqui em discussão. 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 a contribuintes para fins de consumo, 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 nº. 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.

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 a Lei Complementar nº. 87/96 determina:

“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, 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 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.

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.

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 **269105.0004/07-0**, lavrado contra **SHELL**

BRASIL LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **RS10.662,39**, 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, 22 de setembro de 2008.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR