

A. I. N° - 206844.0002/08-7
AUTUADO - SHELL BRASIL LTDA.
AUTUANTES - JOÃO LAURENTINO DE MAGALHÃES FILHO e ANDRÉS M. ESTEVES MOREIRA
ORIGEM - SAT-COPEC/GEFIS
INTERNET - 17.12.08

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0390-04/08

EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. **a)** 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. **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO. Exclusão de operações com produtos considerados insumos industriais, reduz o valor o débito. Não acolhidas as arguições de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 07/05/2008, exige imposto no valor de R\$ 250.073,85, acrescido da multa de 60%, em decorrência das seguintes irregularidades:

01 - retenção e recolhimento a menos do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro, fevereiro, março, abril, junho e julho de 2003. 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 derivados de petróleo pela distribuidora, na qualidade de contribuinte substituto para consumo de contribuintes estabelecidos no Estado da Bahia, no valor R\$ 4.820,54.

02 – deixou de proceder a retenção e o recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos exercícios 2003 e 2004. Consta ainda que foram anexados ao PAF, demonstrativos analíticos da apuração do ICMS não retido ou retido a menos, no valor de R\$ 245.253,31.

O autuado apresentou impugnação ao lançamento tributário, através de representantes legalmente constituídos (fls. 28 a 46), 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 transcrito § 4º, do art. 150, do CTN - Código Tributário Nacional.

Diz que como o Auto de Infração foi “lavrado em 31/03/2008”, com a “ciência pelo impugnante em 09/04/2008”, verifica-se de forma clara que quando da autuação já haviam se passado mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores em relação aos meses de janeiro a março de 2003 (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.

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 mais ainda do TJ BA que, em julgamento de maio 2006, manifestou-se pela aplicação do art. 150, § 4º, do CTN, na Apelação Cível 43812-9/2005 – Câmara Especializada – Relator Rubem Dario Peregrino Cunha – 30.05.06.

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. Argüiu que, no entanto, as operações objeto da autuação não se enquadram em tal previsão, por se tratarem de vendas interestaduais para consumidores finais. Ressalta que não ocorreram operações internas subseqüentes no Estado da Bahia, sendo ICMS/substituição tributária relativo exclusivamente à operação de venda do impugnante, localizada em Guarulhos, no Estado de São Paulo, para consumidores da Bahia (sem operações subseqüentes). Não se enquadrando as operações na hipótese prevista na cláusula 3ª, § 8º do Convênio 03/99, o que obrigaria a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo.

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.

Prosseguindo, cita e transcreve a cláusula quarta do mencionado convênio para afirmar que tal dispositivo analisado em conjunto com o artigo 8º, II, LC 87/96 leva a interpretação de que o cálculo do ICMS-ST decorre da aplicação da alíquota sobre o valor dos combustíveis sem o ICMS, pois esse é valor do preço de aquisição mencionado na cláusula. Não havendo lei que determine a inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS-ST em operações interestaduais, a exigência fiscal deve ser cancelada porque em ofensa ao princípio da legalidade, art. 150, I, CF e art. 97, CTN. Insiste que, isso não bastasse, tal exigência viola a matriz constitucional do ICMS, uma vez que seu dispositivo (art. 155, II) não permite a conclusão de que esse integraria 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 o julgamento em questão ficou suspenso em razão do pedido de vista feito pelo Ministro Gilmar Mendes. Em 14.05.08, o RE foi novamente incluído em pauta de julgamento, mas sobrestado tendo em vista a interposição de ADC pela União Federal, que primeiramente será julgada.

Argüiu que embora a questão discutida no RE 240.785-2 MG e na ADC se refira à 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.

Com relação à infração 02, diz que se refere à exigência do ICMS-ST supostamente devido em relação a operações subseqüentes praticadas pelos adquirentes em relação às operações subseqüentes praticadas pelos adquirentes de combustíveis localizados no Estado da Bahia. Afirma que as autoridades fiscais apuraram o valor unitário do combustível fixado para o consumidor final e multiplicaram pela alíquota interna do Estado. Como a operação interestadual é sujeita a não incidência do imposto, não há ICMS próprio, foi exigido ICMS-ST sem qualquer dedução. Cita e transcreve como exemplo o ICMS ST exigido da nota fiscal 877.140.

Aduz que, no entanto, os adquirentes dos combustíveis localizados na Bahia não praticaram as operações subseqüentes indicadas pela fiscalização. A Mineração Caraíba atua na extração de minérios de alumínio e a UCAR na fabricação de eletrodos, artigos de carvão, grafita, eletroímãs e isoladores, não revendem combustíveis, sendo indevida a exigência do ICMS-ST pelas operações subseqüentes ocorridas dentro do Estado da Bahia. Ainda que a exigência tivesse sido sobre as operações interestaduais, o que não ocorreu, conforme se verifica da descrição da infração, nenhum imposto poderia ser exigido.

Na Mineração Caraíba foi adquirido óleo TELLUS, utilizado como produto intermediário na produção do minério. Este, o Estado de Minas, por exemplo, já reconheceu tratar-se de óleo hidráulico utilizado no processo de industrialização.

Na UCAR os combustíveis também foram utilizados no processo de fabricação, transcrevendo declaração no sentido de que o óleo VITREA 460 é usado na fabricação de eletrodos de grafita.

Transcreve o art. 3º da LC 87/96 e o art. 6º do RICMS/BA para garantir que não há incidência de ICMS na operação interestadual quando a mercadoria serve como insumo à atividade do adquirente. Diz que não pode ser responsabilidade da impugnante se, por acaso, os produtos não foram destinados à industrialização. Antes das vendas sem a incidência do ICMS-ST recebe do cliente declaração de que os produtos seriam utilizados no processo industrial.

Na hipótese remota de tal fato não se verificar, as autoridades fiscais, que têm poder de polícia, pode fazer recair a exigência exclusivamente ou em conjunto com a adquirente. Assevera ainda a existência de medida liminar a impedir a exigência do ICMS-ST relativo às vendas para Mineração Caraíba.

A final requer cancelamento da infração 01 em razão da inaplicabilidade da regra de inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS-ST. Igual cancelamento para a infração 02 porque os destinatários não revendem combustíveis, não havendo operações subseqüentes. Caso considerado devido o imposto, que a exigência recaia sobre os adquirentes; pede ainda cancelamento da exigência de Mineração Caraíba em razão da existência de liminar na época da ocorrência dos fatos geradores.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 184 a 188, sintetizando os argumentos da defesa apresentada e dos pedidos feitos.

Quanto à preliminar de decadência, antes, transcrevem o art. 173, CTN, art. 107-A, COTEB e art. 965, RICMS/BA, submetidos a eles a fiscalização presente. Afirmam 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 RESP 448.416/SP (Recurso Especial 2002/008935-9), RESP 198.631/SP (Recurso Especial 1998/0093273-9). No mérito da infração 01, que trata da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, transcrevem o acórdão 610107 (1ª JF CONSEF). Dizem que a Lei Complementar 87/96, como lei geral, determinou e delimitou o alcance da tributação do ICMS, citam e transcrevem seus artigos 6º e 9º, concluindo que o ICMS integra sua própria base de cálculo.

Com relação a infração 02, dizem que cabe razão à autuada no que diz respeito ao produto VITREA 460, fabricado sob encomenda, considerando os termos da declaração de fl. 179 da UCAR PRODUTOS DE CARBONO S / A. Essas vendas foram excluídas. Quanto à Decisão Liminar argüida não foi juntada aos autos quaisquer provas de sua existência.

Assim, os auditores ratificam a ação fiscal com referência a infração 01 e apresentam novo demonstrativo para a infração 02; mantêm, pois, a infração 01 e procedem à exclusão dos valores relativos ao produto VITREA 460, reduzindo o valor da infração para R\$ 111.761,69. Pede que o Auto de Infração seja julgado procedente em parte.

Considerando, enfim, que o autuado na impugnação ao lançamento tributário entende indevida a exigência do ICMS-ST em função da inclusão do ICMS na base de cálculo (infração 01); que não existiram operações subseqüentes ocorridas dentro do Estado (infração 02); que não foi devidamente cientificado da redução no valor do Auto de Infração, conforme demonstrativo de fl. 188 e ainda que os autuantes também não tiveram conhecimento do memorial anexado às fls. 197/201, esta JJF, na assentada do julgamento do dia 09.09.2008, decidiu converter o presente PAF em diligência à Inspeção de origem para que sejam adotadas as seguintes providências:

I – Pelos Auditores, apreciar os argumentos apresentados e, caso caiba, elaborar demonstrativo de débito, após manifestação do sujeito passivo acerca da infração remanescente;

II – Pela repartição fiscal de origem, após as providências acima, intimar o sujeito passivo, fornecer cópias da documentação recém produzida, das alterações procedidas no Auto de Infração, com o visto de seu recebimento, reabrindo o prazo de defesa, nos termos da legislação em vigor.

Procedida à diligência, os auditores apresentaram nova Informação Fiscal às fls. 206/207, ratificando suas considerações anteriores; o contribuinte toma ciência da redução no Auto de Infração e apresenta nova impugnação (fls. 210/227); anexa novos demonstrativos e notas fiscais referentes à infração 02 (fls. 228/246); os auditores fazem manifestação à nova impugnação e aos novos documentos (fl. 250), concluindo que não foram apresentados elementos nenhum diverso. Ratificam os termos de suas Informações.

Na nova impugnação, o autuado reitera as alegações já aduzidas, inclusive, acerca da preliminar de decadência, e da invalidade da exigência de inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo com relação às operações autuadas. No que se refere à infração 02 repete que não há que se exigir ICMS-ST por não existir operação posterior. Ainda que se entenda em contrário, não poderia ser feita a exigência com base de cálculo majorada em razão da aplicação da MVA (margem de valor agregado).

Apresenta para ilustrar quadro esquemático e exemplo da nota fiscal 860.254 em que por conta da aplicação do MVA o valor encontrado é maior em R\$ 1.079,28.

Pede, a final, que se cancele a infração 01, cancelamento e de forma subsidiária exclusão da MVA na infração 02 e decadência do período jan /mar-03.

VOTO

O Auto de Infração, lavrado em 07/05/08, exige ICMS no valor de R\$ 250.073,85 acrescidos das multas de 60%, em razão das seguintes irregularidades:

Falta de retenção e recolhimento de ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Na primeira infração, 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 derivados de petróleo pela distribuidora na qualidade de contribuinte substituto para consumo de contribuintes estabelecidos no Estado da Bahia, no valor R\$ 4.820,54; na segunda infração, deixou de proceder à retenção do recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos exercícios 2003 e 2004.

Antes do mérito, cabe discutir preliminar de decadência suscitada pelo autuado.

Argüiu que o ICMS é 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 transcrito § 4º, do art. 150, do CTN - Código Tributário Nacional. Lavrado o Auto de Infração em “31/03/2008” já haviam se passado mais de cinco anos da ocorrência dos fatos geradores em relação aos meses de janeiro a março de 2003 (inclusive), alcançados, portanto, pela decadência, motivadora da extinção do crédito tributário, nos termos do art. 156, inciso V, CTN - Código Tributário Nacional.

A alegação do autuado se baseou no entendimento de que a contagem do prazo para constituição do crédito tributário por parte da Fazenda Pública, nesse caso, tributo sujeito à homologação, deveria se iniciar na data de vencimento de cada parcela devida e que amolda ao disposto no art. 150, § 4º, não devendo prevalecer o prazo da legislação baiana.

Entendo a razão não assisti-lo.

A rigor, o dispositivo que trata de decadência se expressa no art. 173, I CTN e prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, por sua vez, trata do lançamento por homologação. Seu parágrafo 4º estabelece o prazo para a prática desse ato, que é de cinco anos a contar da ocorrência do fato gerador. Advertindo para a circunstância de que, expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado considera-se definitivo o lançamento.

Nos lançamentos por homologação, em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, § 4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no art. 149, V, CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do art. 173, I, CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

Noutras palavras, não há que se falar em homologação tácita ou expressa, no período de janeiro / março de 2003, conforme defendido pelo autuado, tendo em vista que o que se homologa é a apuração feita pelo sujeito passivo com base na qual foi antecipado o respectivo pagamento e, no caso concreto, não houve antecipação, não havendo assim o que homologar, dando azo ao lançamento de ofício, como se verificou.

Por sua vez 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, tendo a legislação tributária do Estado da Bahia também fixado prazo para homologação do lançamento do crédito tributário, não pode ser argüido o prazo do comando homologatório estabelecido no art. 150, § 4º do CTN, que somente se aplica quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação, conforme reprodução do texto.

Art. 150

§ 4º - Se a lei não fixar prazo a homologação, será ele de 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.

Não entendo haver aqui qualquer manifestação de ilegalidade, como postula o autuado. De certo é a Lei Complementar que tem competência para dispor sobre decadência e prescrição (art. 146,

III “b” CF /88) e é esta mesma (Lei 5.172/66 com status de Lei Complementar), ao dispor sobre o Sistema Tributário Nacional e instituir normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios, que operacionaliza o comando do art. 150, § 4º CTN – *o prazo de homologação será de cinco anos a contar do fato gerador, desde que a lei não fixe prazo*. Na Bahia, a lei fixa prazo em atenção ao comando do legislador complementar informando os mesmos cinco anos, mas como marco inicial 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador.

Portanto, descabida a arguição de decadência por parte do autuado, uma vez que a decadência ocorrerá cinco anos contados do primeiro dia seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do artigo 173, I, CTN, no caso, em 01.01.2009. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/03 a 31/12/03 e só seriam desconstituídos se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/09. Outrossim, apenas por esclarecimento, o auto não foi lavrado em 31.03.2008 como citou o autuado em sua peça defensiva, mas em 07.05.2008, sem, no entanto, qualquer repercussão na análise do instituto de decadência, no presente caso.

Rejeito assim a preliminar de decadência suscitada.

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 03/99 dispõe sobre o regime da substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo. A Cláusula Primeira do referido convênio dispõe da forma seguinte:

“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).

Questiona o autuado a inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS próprio, afirmando que a Constituição Federal limita a base impositiva do ICMS ao valor da operação, que é o preço praticado pelo vendedor das mercadorias. Insiste que o Convênio ICMS 03/99, em sua cláusula terceira (§ 8º), determina que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo somente se aplica em relação às operações internas. Assim, a autuação não se sustenta, tendo em vista que as operações de vendas autuadas foram para adquirentes que não revendem os produtos.

Antes, verifico, a regra que integra a base de cálculo do ICMS, o montante do próprio imposto (art. 13, § 1º, I, LC 87/96), ainda que sofrendo algumas críticas doutrinárias de que desvirtua o modelo constitucional ao deixar de ser um imposto sobre operações mercantis, incidindo imposto sobre imposto, o STF já decidiu que a LC 87/96 ao assim determinar não viola princípios constitucionais (RE 212.209-RS).

Convalidando tal regramento, a Emenda Complementar 33/2001, por sua vez, acrescentou alínea “i” ao art.155, § 2º, XII CF 88 autorizando a Lei Complementar fixar a base de cálculo do ICMS de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior, de bem, mercadoria ou serviço.

Sob a orientação, então, dessa mesma Lei Complementar 87/96, 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 /BA.

Em resumo, o STF considerou constitucional a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo,

independentemente da edição da Emenda Constitucional nº 33/01, pacificando quaisquer discussões nesse sentido. Além do mais, essa própria EC ao incluir a alínea “i” ao inciso XII do § 2º, do art. 155, da Constituição Federal estendeu esta regra para as operações de importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço. Assim, o ICMS é imposto indireto e na sua base de cálculo deve ser acrescido o seu próprio montante para apuração do seu valor.

Com relação ao argumento defensivo quanto à determinação expressa para inclusão da base de cálculo nas operações internas, devo lembrar que as operações interestaduais de saídas de lubrificantes para consumidores finais gozam de imunidade. Ou seja, não há tributação pelo ICMS nessas operações, significando dizer que no preço cobrado não está embutido o ICMS relativo a tais operações. 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.

No caso concreto, foram adquiridos produtos para fins de consumo (o adquirente é consumidor final) e o remetente está obrigado a reter o imposto devido ao Estado destinatário. Ao não incluir 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.

A regra do § 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 de 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.

Com relação à interposição da ADC (Ação Declaratória de Constitucionalidade) proposta pela Presidente da República, trazida pela impugnante em suas razões defensivas, e que questiona a inclusão do ICMS na base de cálculo das contribuições para o PIS/PASEP e para a COFINS, entendo que se trata de tributos de natureza jurídica completamente diversa, estranha à discussão ora em comento.

A segunda infração trata da exigência de ICMS-ST devido pela impugnante tendo em vista que deixou de proceder à retenção do recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos exercícios 2003 e 2004.

Nos trabalhos de revisão e diligência fiscal os auditores reduziram o valor inicial da exigência tributária, excluindo as operações destinadas a UCAR PRODUTOS DE CARBONO S/A, que diz respeito ao produto VITREA 460, fabricado sob encomenda e considerado insumo industrial, conforme inclusive documenta a própria empresa, à fl. 179. Com relação ao ÓLEO TELLUS T 100 adquirido pela Mineração Caraíba, o produto foi utilizado para uso como material de consumo, por isso cabível o ICMS-ST.

Por sua vez, o autuado insiste na tese de que não deve ser exigido ICMS-ST para os produtos comercializados para a Mineração Caraíba, uma vez que os mesmos são utilizados como produto intermediário na produção do minério, não existindo operação posterior envolvendo tal lubrificante que justifique a cobrança. Tendo, inclusive, o Estado de Minas Gerais já reconhecido que o óleo hidráulico é utilizado no processo de industrialização.

O ICMS sobre combustíveis excepciona a regra de repartição do imposto entre Estado de origem e Estado de destino quando da realização de operações interestaduais entre contribuintes, definindo que a tributação sobre energia elétrica e os combustíveis seria devida tão-somente ao Estado de destino, a teor do texto constitucional (art. 155, §2º, X, b, CF 88).

A própria LC 87/96 firmou o entendimento de que o texto constitucional, ao estabelecer que o ICMS não incidiria nas operações interestaduais com combustíveis, lubrificantes e energia elétrica, na verdade estabelecia que, nas operações interestaduais com estes produtos, o ICMS seria devido tão-somente ao Estado de destino.

Entende a doutrina e a jurisprudência que a imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CF/88, que exclui da incidência do ICMS as operações que destinem a outros Estados combustíveis derivados de petróleo, não beneficia o consumidor, mas sim o Estado destinatário, ao qual cabe todo o ICMS incidente sobre o produto.

Com efeito, O ÓLEO TELLUS T 100 é um óleo lubrificante tipo industrial, conforme indicam as notas fiscais apensadas aos autos, e assim, mesmo nos casos em que o combustível for empregado como material de uso e consumo o imposto é devido ao Estado destinatário da mercadoria, por pacífico entendimento do Plenário do STF, ao julgar o RE 198.088-SP, decidindo que é legítima a incidência do ICMS sobre operação de compra de combustível e lubrificantes em outro Estado por empresa, para uso próprio.

Nos demonstrativos apresentados pelos Auditores Fiscais para apuração do ICMS-ST nas operações acima referidas não foi adicionada na base de cálculo do imposto autuado qualquer Margem de Valor Agregado, justamente porque não havia operação subsequente, nos termos como indicada na cláusula quarta do Convênio 03/99, destacada nas razões defensivas à fl. 225, significando a base de cálculo, o valor da operação ou preço de aquisição pelo destinatário.

De tudo que foi exposto, é procedente em parte a infração 02 no valor de R\$ 111.761,69.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206844.0002/08-7**, lavrado contra **SHELL BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 116.582,23**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de dezembro de 2008.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA