

PROCESSO - A. I. N° 206844.0002/07-9
RECORRENTE - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTARIO – Acórdão 1^a JJF n° 0324-01/07
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 15/05/2009

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF N° 0088-12/09

EMENTA. ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. A fiscalização adotou a amostragem como método para apuração da base de cálculo do tributo, que fere os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica. O lançamento de ofício deve ser considerado nulo por não conter elementos necessários para determinar, com segurança, a infração e a base de cálculo. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou procedente o Auto de Infração, lavrado em 29/06/2007, para reclamar ICMS no valor de R\$1.957.310,96, acrescido da multa de 60%, em decorrência da retenção a menos do imposto, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no Estado da Bahia, nos meses de janeiro a dezembro de 2003, janeiro a março de 2004. Consta que a retenção do ICMS ST foi efetuada a menos, em virtude da informação prestada a menos pela distribuidora a refinaria através dos anexos exigidos nos Convênios 105/92, 138/01 e 54/02, para repasse do ICMS ao Estado de destino, por erro na determinação da Base de Cálculo, tudo conforme demonstrativo analítico numerado eletronicamente de folhas 1 a 433. Consta, ainda, que dos valores originalmente apurados foram deduzidos valores objeto de lançamento através do Auto de Infração nº 206949.0014/05-02 de 26/09/2005.

O autuado apresenta defesa alegando (I) que não foi autuado na qualidade de contribuinte do imposto, mas como responsável por substituição; (II) que a infração decorreu do recolhimento a menos do imposto, por suposto erro na determinação da base de cálculo, conforme consta no Auto de Infração, em virtude de erro na quantificação da base de cálculo em razão de informação prestada a menos pela distribuidora a refinaria, obrigação que alcança o autuado em razão de convênios; (III) que o autuante não discrimina ou aponta o suposto erro na determinação da base de cálculo do imposto, evocando quatro possibilidades infracionais no demonstrativo analítico anexo aos autos: I – ICMS retido a menor; II – ICMS informado a menor; III – ICMS retido e informado a menor; IV – ICMS não retido pela Distribuidora à Refinaria; (IV) que não existe no demonstrativo a indicação de quais notas fiscais corresponderiam às diversas probabilidades infracionais enunciadas pelo autuante; (V) que no demonstrativo referido se encontra consignado, concomitantemente, operações destinadas a consumo e a comercialização, sem qualquer diferenciação quanto à apuração do quantum final.

Argúi a nulidade do lançamento, por carecer de motivo pela ausência de situação objetiva que autorize a sua prática, sendo o ato absolutamente nulo, especialmente por sua natureza vinculada, conforme o artigo 142 do CTN, em razão de o motivo lhe determinar a própria essência. Sustenta que o seu direito a ampla defesa e ao contraditório ficou prejudicado, pela indeterminação do que lhe foi imputado, invocando o artigo 18 do RPAF, o qual transcreve. Cita e reproduz as decisões do

CONSEF, precisamente a Resolução nº 979/91; Resolução nº 2247; Acórdão JJF 198/00, bem como dos Tribunais, precisamente, o RMS 19.409/PR; MAS 199701000516776, TRF; AC 199901000885579, para reforçar o seu entendimento.

Atacando o mérito da autuação, afirma não restar dúvida quanto à incidência do ICMS por antecipação, através da substituição tributária, caso das operações com lubrificantes e combustíveis, sendo que a saída originária das mercadorias, a partir da refinaria, enseja a cobrança do ICMS incidente nesta e em todas as demais etapas de circulação da mercadoria até o consumidor final. Reproduz o Acórdão nº 102-04/02, como reforço do que alega. Referindo-se à obrigação da refinaria em reter e informar o valor do imposto incidente nas operações posteriores, invoca e transcreve a cláusula décima primeira do Convênio ICMS 03/99, para afirmar que não deixa dúvidas acerca dos deveres atribuídos à Refinaria, inclusive, nas operações interestaduais. Sustenta que, em decorrência da referida cláusula no corpo das notas fiscais de sua emissão constam remissão expressa ao Convênio ICMS 03/99, Cláusula décima primeira. Assevera que não participa da relação jurídica fiscal, por força do fenômeno da substituição tributária.

Reportando-se à base de cálculo, entende que a exigibilidade de qualquer exação, incluindo-se todos os seus aspectos, só é possível através de expressa previsão legal. Cita e transcreve o artigo 150, I, da CF, bem como lições de Luciano Amaro e Paulo de Barros Carvalho, como reforço de seu entendimento. Aduz que, nas operações interestaduais com combustíveis lubrificantes, derivados ou não de petróleo, aplica-se o que dispõe o Convênio ICMS 03/99, do qual a Bahia é signatária. Acrescenta que a regra geral do referido convênio, relativa à base de cálculo prevista na cláusula terceira é: *A base de cálculo é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente*.

Prosseguindo, diz que nas operações internas a cláusula terceira, § 8º, determina expressamente a inclusão do ICMS na base de cálculo do imposto, o que não ocorre relativamente às operações interestaduais, conforme dispõe a cláusula quarta, §1º, do Convênio 03/99, que transcreve. Afirma que se enquadra no § 1º, ou seja, operação em que houve prévia substituição tributária, concluindo que, não há exigibilidade de inclusão do ICMS na base de cálculo do imposto. Manifesta o entendimento de que o legislador ao regulamentar a base de cálculo do ICMS devido nas operações envolvendo combustíveis, estabeleceu como regra geral a cláusula terceira do Convênio 03/99, definindo que na generalidade das situações a base de cálculo é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente, sem a inclusão do ICMS por dentro, excepcionando as situações de operações internas, onde tão somente nelas há a inclusão, conforme § 8º. Acrescenta que, admitir que a cláusula quarta, § 1º, faz remissão expressa à cláusula terceira, § 8º, tornando obrigatória a inclusão do ICMS na base de cálculo deste tributo é realizar uma interpretação hermenêutica que beira o absurdo. Transcreve lição de Luciano Amaro, Aurélio Pitanga Seixas Filho, bem como invoca o artigo 107 e seguintes do Código Tributário Nacional, para dizer que na interpretação da legislação tributária o uso da analogia e de princípios gerais do direito se restringe aos casos em que houver ausência de disposição legal expressa. Diz que a operação hermenêutica não pode resultar na instituição ou majoração de tributos. Conclui, pela inexigibilidade do crédito tributário, afirmando que a Fazenda Pública não obedeceu aos ditames legais ao qual está subordinada, a teor do artigo 37, caput, da Constituição Federal.

Continuando a sua peça defensiva sustenta que, no tocante ao óleo diesel, quando destinado para consumo, o Estado da Bahia autorizou a redução da alíquota em 40%, a partir de janeiro de 2003, o que não foi considerado pelo autuante. Relativamente às demais mercadorias, destaca o disposto no artigo 155 da CF de 1988, precisamente o inciso X do § 2º e no artigo 3º da Lei Complementar nº 87/96, que transcreve. Afirma que a não incidência do ICMS nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados somente ocorre quando estes tiverem como destino a industrialização ou a comercialização. Enfatiza que na autuação, verifica-se que muitas operações são destinadas a comercialização e outras para consumo, não tendo o autuante feito a

diferenciação, dando o mesmo tratamento tributário para ambas as operações.

Solicita a realização de perícia por entender que a matéria tratada no Auto de Infração em lide é de alta complexidade que requer cálculos seguros e detalhados, apresentando os seguintes quesitos:

1. Dentre as operações indicadas no Demonstrativo de Apuração Geral, indaga:
 - a) se existem operações destinadas a consumo e qual o montante destas;
 - b) se existem operações destinadas a comercialização e qual o montante delas;
 - c) considerando existir diferenças apontadas nos itens a e b, qual a tributação correta face ao quanto disposto no artigo 3º, inciso III, da Lei Complementar 87/96
2. Se houve correta aplicação da MVA respectiva, respeitando os diversos tipos de mercadorias e os períodos em que as operações foram realizadas;
3. No que diz respeito ao óleo combustível, se houve aplicação do permissivo legal que autoriza a redução da alíquota em 40% para este tipo de mercadoria.

Finaliza pedindo que a impugnação seja recebida com a suspensão da exigibilidade do suposto crédito tributário; a realização de perícia por fiscal estranho ao feito, como fundamentado no item 4; a nulidade do Auto de Infração; a improcedência do Auto de Infração; o reconhecimento do direito ao crédito do autuado, decorrentes das operações objeto do Auto de Infração. Pede, ainda, que a intimação dos advogados subscritores da peça de defesa seja feita no endereço profissional constante do timbre, de todos os atos praticados no processo, especialmente quando das sessões de julgamento e ciência das decisões proferidas pelo CONSEF.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 744 a 749) esclarecendo, inicialmente, como foi realizada a ação fiscal e indicaram os pontos, sobre a matéria em lide, abordados pelo impugnante. No que concerne à nulidade do lançamento, afirmam que não procede a alegação defensiva porque o contribuinte recebeu o demonstrativo analítico com 433 folhas. Acrescentam que a discriminação é total citando: todas as notas fiscais; o seu destinatário, cada item; valor do produto; a base de cálculo correta do imposto por substituição tributária e finalmente o ICMS ST; agrupando-se por mês e totalizando o ICMS devido. Do total de cada mês foram deduzidas as parcelas relativas ao valor constante dos Anexos (Relatórios de Aquisição Interestadual com Combustíveis Derivados de Petróleo) enviadas à refinaria, na forma do Convênio ICMS 03/99. Esclarecem que a metodologia de apresentação e apuração do valor do imposto devido foi realizada utilizando-se o programa de computador “AUDIT ST – Combustíveis” utilizado pela SEFAZ-BA, que recalcula o valor da base de cálculo, e, consequentemente, o valor do imposto a ser recolhido, dentro de um período de apuração mensal.

Reportando-se ao mérito, dizem que o programa de computador SCANC é alimentado a partir dos dados disponibilizados pelos distribuidores, revendedores atacadistas de combustíveis, tendo sido implementado a partir do mês de setembro de 2004, sendo o período fiscalizado de janeiro de 2003 a dezembro de 2005, não tendo a fiscalização encontrado a partir do mês de abril de 2004, qualquer diferença objeto do lançamento. Dizem que as operações com lubrificantes e combustíveis estão subordinadas ao regime de substituição tributária e que a refinaria reteve inicialmente o valor do ICMS para o Estado do Espírito Santo, origem dos produtos. Acrescentam que cabe ao distribuidor/revendedor informar através dos Anexos previstos no Convênio ICMS 03/99 o valor correto do imposto a ser repassado às unidades federadas de destino das mercadorias.

No que tange à base de cálculo afirmam que o entendimento do CONSEF já está consolidado no sentido de que é devida a cobrança feita pelo Fisco deste Estado. Invocam o artigo 17, §1º, I, da Lei 7.014/96, para dizer que isso está claro na lei. Acrescentam que, conforme discriminado na descrição dos fatos do Auto de Infração (fl.01 a 04), foram vendas de derivados de petróleo carburantes, que por força do Convênio 03/99, determina a retenção e o recolhimento do ICMS-ST,

fato este realizado pelo autuado ocorrendo apenas cálculo a menos do imposto. Enfatizam que o CONSEF em reiterados julgamentos decidiu pela procedência da inclusão do ICMS na base de cálculo do imposto, transcrevendo a ementa relativa ao Acórdão JJF nº. 0048-05/05, a título exemplificativo.

Relativamente às operações imunes afirmam que as reduções de alíquota em 40% foram consideradas, esclarecendo o seguinte: no período de 01/01/2003 a 10/02/2003 não houve quaisquer reduções. Carga tributária igual a 25%; no período de 11/02/2003 a 19/09/2003 houve redução de 16% para que a carga correspondesse a 21%; a partir de 20/09/2003 houve a redução de 40% correspondendo a uma carga tributária de 15%. Afirman que no levantamento efetuado às fls. 9 a 225 dos autos, todos os cálculos foram efetuados considerando as reduções da base de cálculo da substituição tributária. Citam como exemplo a Nota Fiscal nº 354425, de 02/01/2003, com a quantidade de 35.000 litros de óleo diesel que tem como valor unitário da operação R\$1,3784; valor da Base de Cálculo ST com ICMS por dentro R\$1,8379; multiplicando a quantidade de 35.000 por 1,8379 = R\$64.326,50 (sem redução). Nota Fiscal nº 363156, de 24/02/2003, com a quantidade de 35.000 litros de óleo diesel. Valor unitário operação R\$1,3325. Valor da base de cálculo da substituição tributária com ICMS por dentro R\$1,7767, multiplicando 35.000 por R\$1,7767 = R\$62.184,50; redução de 16% = R\$9.949,52= Base de cálculo da ST= R\$52.234,98.

Quanto ao pedido de perícia entendem não ser cabível, tendo em vista que os cálculos foram efetuados tomando-se como base as informações constantes dos arquivos magnéticos; dos preços praticados conforme resoluções; analisando-se todas as operações realizadas no período, nota a nota; refazendo todos os cálculos e consolidando-os por período de apuração mensal; deduzindo-se os valores informados nos anexos III elaborado pelo autuado e entregue à refinaria para fins de repasse do valor retido, de fls. 226 a 338; conferindo-os com os extratos de arrecadação; fundo de pobreza recolhido; recolhimentos complementares (fls. 339 a 378); e o ICMS ST retido conforme informado na Guia Nacional de Informação do ICMS Substituição Tributária – GIA-ST de fls. 379 a 414.

Concluem mantendo integralmente a autuação.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

"Inicialmente, no que concerne à nulidade argüida pelo autuado, por carecer o lançamento de motivo pela ausência de situação objetiva que autorize a sua prática, o que prejudica o seu direito a ampla defesa e ao contraditório, entendo que esta não pode prosperar. O Auto de Infração aponta erro na determinação da base de cálculo no repasse do ICMS ao Estado de destino, em virtude da não inclusão do ICMS próprio em sua base de cálculo referente à operações combustíveis e lubrificantes. O demonstrativo analítico entregue ao contribuinte e acostado aos autos, identifica a origem das diferenças existentes. Ademais, esta mesma matéria já fora objeto de autuação através do Auto de Infração nº. 206949.0014/05-02, lavrado em 26/09/2005, no qual o autuado figurou no pólo passivo, inclusive, constando expressamente na descrição do presente Auto de Infração que, "dos valores originalmente apurados foram deduzidos valores objeto de lançamento através do Auto de Infração nº. 206949.0014/05-02 de 26/09/2005."

Parece-me relevante registrar que, no Auto de Infração em exame não existe inovação quanto à exigência anteriormente feita através do Auto de Infração nº 206949.0014/05-02, ou seja, a autuação trata da exigência de diferença do ICMS que deixou de ser recolhido quando foram realizadas operações interestaduais que destinaram produtos derivados de petróleo ao consumidor final, localizado no Estado da Bahia, sem a inclusão do próprio imposto na formação da base de cálculo do ICMS por substituição tributária, sendo o autuado o distribuidor remetente das mercadorias. Significa dizer que, os dados levantados na autuação foram fornecidos pelo próprio autuado na apuração do ICMS por substituição tributária, e, apenas por ter um entendimento diverso, não incluiu o imposto na sua própria base de cálculo, resultando no recolhimento a menos para o Estado, motivo da exigência fiscal.

Não há dúvida que se refere a mesma matéria anteriormente exigida. Na realidade, o Auto de Infração em exame tem uma característica de complementação da exigência fiscal anterior. Rejeito, portanto, a nulidade arguida.

Quanto ao pedido de suspensão da exigibilidade do crédito tributário, cumpre registrar que é aplicável a espécie a disposição do artigo 151, III, do Código Tributário Nacional, valendo dizer que, somente depois de transitado em julgado no âmbito administrativo poderá o crédito ser exigido, inclusive, com a inscrição em dívida ativa.

No que concerne à realização de perícia, inclusive, para responder aos quesitos apresentados não vislumbro nenhuma necessidade ou indispensabilidade de sua realização, para firmar o meu convencimento sobre a solução do litígio. A perícia consiste em exame realizado por técnico ou pessoa habilitada – perito- dotada de conhecimentos especializados sobre determinada matéria. Na realidade, o perito supre a insuficiência de conhecimentos específicos sobre a matéria objeto da lide por parte do julgador. Efetivamente, não é o caso do Auto de Infração em exame. Indefiro, portanto, o pedido de realização de perícia, com fulcro no artigo 147, inciso II, alínea “a” do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, que dispõe:

“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:

(...)

II - de perícia fiscal, quando:

a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;

Relativamente ao pedido do impugnante de que a intimação dos advogados subscritores da peça de defesa seja feita no endereço profissional constante do timbre, de todos os atos praticados no processo, especialmente quando das sessões de julgamento e ciência das decisões proferidas pelo CONSEF, nada obsta que seu pleito seja atendido e que o órgão competente da Secretaria da Fazenda possa enviar as intimações e demais comunicações concernentes ao andamento do presente processo para o endereço requerido. Ressalto, no entanto, que o não atendimento a essa solicitação não acarreta a nulidade do Auto de Infração, haja vista que as situações previstas para intimação ou ciência da tramitação dos processos ao contribuinte, estão previstas no artigo 108 do RPAF/99.

No mérito, verifico que o autuado recebeu as mercadorias com a retenção já realizada pela refinaria, porém com o imposto recolhido a menos, em virtude de ter prestado informação à refinaria em desacordo com a Cláusula Décima Nona do Convênio ICMS 03/99, que estabelece de forma clara, a responsabilidade das distribuidoras de combustíveis pela omissão ou pela apresentação de informações falsas ou inexatas à mesma, podendo a unidade federada exigir dela o imposto devido e não do destinatário das mercadorias.

Portanto, 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 destinatário, localizado no Estado da Bahia, sem a inclusão do próprio imposto na formação da base de cálculo do ICMS por substituição tributária, tendo sido autuado o distribuidor remetente das mercadorias e que prestou informação à refinaria através dos anexos exigidos nos Convênios ICMS 105/92, 138/01 e 54/02, para repasse do ICMS ao 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).

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).

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, que deu suporte legal à infração) não quer dizer que nele não estejam incluídos todos os elementos determinados na norma legal que compõem a base de cálculo do imposto.

O § 8º da Cláusula Terceira do referido Convênio 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. Assim, o argumento defensivo não encontra amparo nesta cláusula.

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.

Vale observar que 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;”

Da mesma forma a Lei Estadual nº 7.014/96, traz a previsão da base de cálculo do ICMS, sobre a matéria em questão em seu art. 17, § 1º que, estando regulamentada no artigo 52, do RICMS/97.

A análise de tais dispositivos normativos permite verificar 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.

O próprio STF, ao pacificar a discussão, 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 omisso 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. Observe-se que a EC 33/01 ao incluir a alínea “i” ao inciso XII do § 2º, do art. 155, na 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 CONSEF.

A propósito, reproduzo abaixo o Acórdão 0129-11/06, da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal, cujo voto proferido pelo ilustre Relator Eduardo Nelson de Almeida Santos, confirmou a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal, no julgamento do Auto de Infração nº. 206949.0014/05-02 – citado no presente Auto de Infração - que decidiu pela procedência da autuação:.

‘Quanto a preliminar a inconstitucionalidade argüida pelo recorrente, vale salientar que nos termos do art. 167, I, do RPAF/99, não é de competência do julgador administrativo a declaração de inconstitucionalidade.

A fundamentação do lançamento fiscal baseou-se na 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 janeiro a março, julho a dezembro de 2003 e janeiro a maio de 2004.

A não inclusão do ICMS próprio em sua base de cálculo, referente a vendas de óleo combustível, para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia ensejou a autuação que exige a cobrança da diferença do ICMS/ST nestas operações.

Distante do que alude o recorrente, a Constituição Federal não poderia descer ao detalhe quanto à forma de cálculo do ICMS, nível de detalhe de competência da legislação infraconstitucional, conforme expressa o art. 13 da Lei Complementar nº 87/96.

O Estado da Bahia se baseou na citada lei complementar para editar a Lei nº 7.014/96, que em seu art. 17, § 1º, para regulamentar a matéria atinente à forma de cálculo do ICMS, que também está expressa no art. 52, do RICMS, orientando que o ICMS é um imposto “por dentro”, onde o seu valor integra a própria base de cálculo.

Sob a argumentação que sua prática adotada não levou nenhum prejuízo ao Estado, como bem se expressou a 1ª JJF, “causou, sim, prejuízo ao Erário, uma vez que, mesmo tendo créditos acumulados, por exemplo, o valor a ser apurado como devido será maior do que aquele a que tem direito”. Não integrando o ICMS a sua própria base de cálculo, esta estará subtraída do valor correspondente ao imposto calculado, tendo produzido uma menor base de cálculo, sobre a qual incide a alíquota correspondente.

Entendo que a legislação acima citada traz de moda cristalina a elucidação da lide, não dando margem à admissão de irregularidade do Auto de Infração e, por via de consequência, a Decisão recorrida.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para manter intacta a Decisão de 1ª Instância.’

Diante do acima exposto, não resta dúvida que na base de cálculo do ICMS, 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 autuado a reduziu, subtraindo desta, 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 legislação do ICMS.

Relativamente à alegação do autuado de que não foram observadas as reduções, concordo com os autuantes quando dizem que no levantamento efetuado às fls. 9 a 225 dos autos, os cálculos foram efetuados considerando as reduções da base de cálculo da substituição tributária. Não procede a alegação defensiva.

Vejo que o autuado requereu a utilização dos créditos fiscais, caso as suas alegações defensivas não fossem acatadas. Efetivamente, tal pretensão não pode prosperar, haja vista que a sistemática e concepção do regime da substituição tributária determinam o encerramento da fase de tributação não havendo permissivo legal para o creditamento pretendido.

Voto pela procedência do Auto de Infração.”

Em seu Recurso Voluntário o recorrente argui inicialmente a nulidade da ação fiscal, fundamentando que a autuação não perquiriu a verdade material, realizada de maneira irregular; a inexistência de uma descrição perfeita dos fatos ocasionadores do suposto ilícito tributário, vinculados a uma planilha incapaz de demonstrar as apurações e acréscimos realizados, constituindo um grave flagrante cerceamento de defesa, capaz de tornar imprestável o levantamento fiscal; reitera a nulidade do Auto de Infração em decorrência da afronta aos princípios constitucionais da ampla defesa, da legalidade, da segurança jurídica dos atos administrativos e da busca da verdade material.

No mérito, a impugnante argui o afastamento da sujeição passiva do tributo, vez que na substituição tributária a base de cálculo do ICMS vem determinada e recolhida pela própria refinaria, responsável pelo tributo.

Outrossim, quanto à base de cálculo, destacou a impugnante que a interpretação sistemática dos dispositivos do Convenio ICMS 03/99 deixa claro o entendimento de que no caso das operações interestaduais o ICMS não compõe a sua própria base de cálculo.

Assevera que as operações com lubrificantes e combustíveis estão submetidas ao regime de substituição tributária, e nesse contexto, as saídas originárias das mercadorias, a partir da refinaria, dá ensejo à cobrança de ICMS incidente nessa e em todas as demais etapas da circulação até consumidor final.

Quanto à incidência do ICMS por antecipação, através da substituição tributária, entende não haver vozes discordantes, porquanto é o próprio Conselho de Fazenda Estadual que nas diversas oportunidades em que é instado a manifestar-se sobre o tema delibera no sentido de que as operações sucessivas que ocorrerem após o pagamento do imposto por substituição ou antecipação, serão classificadas como não tributadas.

Com relação à base de cálculo, o recorrente faz uma série de considerações, citando e transcrevendo dispositivos do Convenio ICMS 03/99. Destaca que a regra geral é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente, distinguindo duas situações: a) relativas a operações internas; b) relativas a operações interestaduais, subdividindo esta última em (I) operações realizadas com mercadorias não destinadas a industrialização ou comercialização não submetidas à substituição tributária e nas anteriores; (II) operações onde houver substituição tributária. Nas operações internas determina expressamente o legislador a inclusão do ICMS na base de cálculo, diferentemente do que ocorre nas operações interestaduais, hipótese em que se enquadra o recorrente, conforme disposto no art. 4º, §1º do citado Convenio ICMS 03/99.

Ressalta, ainda, que a Lei Complementar nº 87/96 dispõe que nas operações interestaduais com petróleo e seus derivados a previsão de não-incidência do ICMS somente irá ocorrer quando estes tiverem como destino a industrialização ou a comercialização; e, no caso concreto, conforme demonstrativo anexo ao lançamento, muitas das operações são destinadas a comercialização e outras para consumo, mas o autuante não as diferenciou, dando-lhes igual tratamento tributário.

Requer, finalmente, a reconsideração e reforma da parte da Decisão que julgou pela procedência do AI, no sentido de determinar o seu cancelamento em sua inteireza, e, subsidiariamente, o abrandamento da multa por infração de obrigação principal, ao teor do art 159 do RPAF.

A ilustre procuradora fiscal, Dra. Maria José Sento-Sé opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

Como na assentada de julgamento foram suscitadas algumas dúvidas quanto à constituição do

crédito tributário, a CJF decidiu, por unanimidade, remeter o processo ao órgão de fiscalização especializado COPEC – Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis, para atender aos questionamentos formulados, conforme abaixo:

1 – *Consta nos demonstrativos anexados pelos autuantes (fls. 9 a 225) que o autuado efetuou remessas de produtos a contribuintes destinatários finais (consumidores) e a contribuintes revendedores. Pergunta: o cálculo do ICMS – ST não é diferenciado em função do tipo destinatário, visto que a MVA (margem de valor agregado) só é aplicável às operações destinadas à revenda? Não é necessário se fazer a separação do tipo de destinatário nos demonstrativo que servem de suporte à autuação?*

2 – **Pergunta:** já não se encontra incluso nos preços praticados pela Petrobrás Distribuidora o ICMS que incidiu no Estado de origem, no caso Espírito Santo, correspondente às etapas de circulação anteriores à remessa para o Estado da Bahia? Considerando que o ICMS é um imposto de repercussão econômica, ou seja, em que o contribuinte de direito recupera no preço pago pelo adquirente (contribuinte de fato) o imposto incidente nas etapas anteriores, como se opera recuperação financeira do ICMS pela Distribuidora do imposto que foi recolhido por substituição tributária ao Estado de origem dos combustíveis derivados de petróleo?

3 – **Pergunta:** se a acusação fiscal é tão-somente, a falta de inclusão do ICMS na base de cálculo e considerando que a remessas informadas no relatório elaborado pela Distribuidora se encontravam amparadas pela imunidade constitucional, essa inclusão do imposto no valor da operação não seria da competência da Refinaria, por ocasião da elaboração dos cálculos do imposto a ser repassado à Bahia?

4 – O Convênio ICMS 03/99, em sua cláusula 3^a, ao se referir às operações interestaduais, prescreve que a base de cálculo é preço máximo ou único de venda a consumidor fixado pela autoridade competente e, na falta deste preço, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou, em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado. Já no § 8º da mesma cláusula do Convênio, ao se referir às operações internas, estabelece que ao preço estabelecido por autoridade competente para obtenção da base de cálculo a que se refere o § 1º, deverá ser incluído o respectivo ICMS. Mais à frente, na Cláusula 4^a do mesmo Convênio, há disposição expressa quanto às operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização, prescrevendo regra de que a base de cálculo é o valor da operação, desde que não tenham sido submetidas à substituição tributária nas operações anteriores. **Solicitação específica:** considerando a multiplicidade de normas que regem a matéria em discussão, e as especificidades das fiscalizações desenvolvidas nas empresas que promovem comercialização de combustíveis derivados de petróleo, pede-se que sejam apontadas as diferenças, em termos quantitativos, das operações internas e interestaduais no que se refere o cálculo do ICMS “por dentro”, vinculando este entendimento aos fatos relatados pelos autuantes e pelo corrente no presente processo.

Em atendimento a diligência acima proposta, fls. 807/808, os autuantes Andrés Miguel Estevez Moreira e João Laurentinho de Magalhães Filho responderam conforme abaixo:

1. “Efetivamente o cálculo do valor do imposto deve ser diferenciado em função do tipo do destinatário, bem como da infração constatada, utilizando-se a MVA para apuração da base de cálculo do imposto nos casos de revenda de combustíveis, e nos casos de venda de produtos para uso e/ou consumo, o cálculo deverá ocorrer a partir de preço cobrado incluindo aí o “ICMS por dentro”.

Cada tipo de infração tem a sua combinação legal e específica.

No caso específico do lançamento, esta fiscalização trabalhou as diferenças apuradas a menos do valor do imposto, resultantes da metodologia errônea adotada pelo remetente para esse cálculo.

Citamos como exemplo os dados abaixo:

DATA DE EMISSÃO	NÚMERO N.FISCAL	FINALIDADE	FLS. PAF	VALOR CALCULADO	VALOR REPASSADO	DIFERENÇA APURADA
03/04/2003	368809	Consumo	420	13.071,98	8.102,78	4.969,20
03/04/2003	368815	Consumo	421	7.971,18	4.940,79	3.030,39
04/04/2003	368955	Revenda	424	3.066,21	3.009,57	56,64
04/04/2003	368916	Consumo	425	3.426,38	2.775,31	651,07
04/06/2003	378103	Consumo	440	10.885,77	7.313,58	3.572,19
09/07/2003	383301	Consumo	446	3.654,72	3.033,33	621,39

Destes modos, a infração apurada independe do tipo de contribuinte e tratou, conforme o Auto de Infração, de retenção e recolhimento do valor do **ICMS-ST a menos**, o qual foi apurado mensalmente nota a nota, e indicando o tipo/finalidade do destinatário, e ao final de cada mês demonstração do:

ICMS ST CALCULADO TOTAL

- (-) *Valor informado nos Anexos V ou III*
- (-) *Fundo de pobreza da gasolina informado nos anexos V ou I*
- (-) *Recolhimento complementar fundo de pobreza da gasolina*
- (-) *Recolhimento complementar (1187) diesel e/ou gasolina*
- (-) *ICMS retido (Registro 53)*
- (=) *Diferença apurada a menos*

Devemos registrar que realizamos uma fiscalização não presencial com fulcro na Cláusula 9^a do Convênio ICMS 81/93 – Normas Gerais da Substituição Tributária. Fiscalizamos as operações realizadas do Estado do Espírito Santo para o Estado da Bahia baseado nas informações constantes dos arquivos magnéticos na forma do Convênio ICMS 57/95, e demais dados existentes nos Banco de Dados da SEFAZ. Realizamos batimentos relativamente aos valores recolhidos e repassados. Testamos por amostragem as operações realizadas. Ressaltamos que o contribuinte não informou o valor do ICMS-ST no campo registro tipo 53. Apenas o mencionou no corpo da nota fiscal, daí termos efetuados o recálculo do ICMS-ST de todas as operações nota a nota, resumindo mês a mês, deduzindo os valores recolhidos e repassados para encontrarmos as diferenças a título de retenção a menos do ICMS. Como recalculamos o valor correto que deveria ser repassado, deduzimos também o valor lançado através do Auto de Infração 206949.0014/05-2 conforme Demonstrativo Resumo de Fls. 8 deste PAF.

2. *Recuperação financeira opera-se com o preenchimento correto do Anexo III. O Convênio ICMS 03/99 estabelece os mecanismos de repasse, resarcimento e complementação do valor do imposto.*
3. *Não. No primeiro momento a Refinaria vendeu combustível para Distribuidora estabelecida na mesma unidade federativa. Inicialmente fez retenção do valor do imposto para o competente repasse para essa UF (no caso o Estado do Espírito Santo). Acontece que a Distribuidora realizou operações de vendas desse combustível para contribuintes estabelecidos em outras UF. Daí, cabe à Distribuidora efetuar os cálculos corretamente do ICMS e informa a Refinaria para que esta deduza do valor a repassar para o Estado de origem e o transfira para o Estado de destino. Caso o valor a repassar seja inferior ao correto a Distribuidora fará a complementação do imposto e efetuará o recolhimento desse imposto através GNRE.*
4. *Na presente fiscalização, tivemos acesso, apenas, às operações interestaduais, do Estado do Espírito Santo para o Estado da Bahia. Assim, as operações internas, nesta fiscalização, referem-se às realizadas no Estado de Espírito Santo.*

As operações interestaduais referem-se às realizadas exclusivamente para o Estado da Bahia e os demonstrativos de fls. 9 a 225 espelham a realidade.

Deste modo, as diferenças apuradas já se encontram relacionadas nos aludidos demonstrativos.”

O recorrente manifesta-se às fls 815/817 sobre o resultado da diligência, conforme segue, em síntese:

1. no item 1 o auditor confirmou que efetivamente o cálculo do imposto deve ser diferenciado em função do tipo de destinatário; mas, no entanto, contradizendo a sua primeira afirmação, frisou que a fiscalização trabalhou apenas as diferenças apuradas, sem explicar como foi realizado o calculo para concluir que há diferença e como foi calculada a MVA em cada caso;
2. o auditor só fez afirmar que efetivamente não foi levada em consideração a diferença de calculo para cada destinatário e frisou que o valor apurado independe de contribuinte e que foram apurados, “pasmem, através de amostragem!”;
3. além disso afirma que, o diligente, que não levou em consideração o destinatario para cálculo da MVA, também não esclareceu qual a base de cálculo utilizada para se concluir como constatou o pagamento do ICMS-ST a menor;
4. resta evidente a falta de transparência e liquidez do crédito guerreado, fato que fere de morte os princípios da ampla defesa e o contraditório, tornando-o efetivamente inexigível;
5. no item 2 resta inexplicada a pergunta com relação à forma de recuperação financeira, vez que o auditor em nenhum momento soube explicar as operações existentes, os destinatários envolvidos, os cálculos utilizados em cada situação e como conseguiu, por amostragem, saber se o recorrente recolheu o ICMS-ST a menor através de uma base de cálculo de origem desconhecida;
6. quanto ao item 3, se as remessas estão amparadas pela imunidade, a inclusão do imposto no

valor da operação é da refinaria por se posicionar na origem de toda a cadeia, conforme disposto no art. 11 do Convenio ICMS 03/99;

7. a resposta ao item 4 só reafirma que a fiscalização foi realizada sem um estudo apurado das operações realizadas pelo recorrente, pois, conforme afirmou o próprio auditor, a fiscalização foi feita por amostragem e apenas em relação a operações interestaduais, apesar da multiplicidade de normas que regem a matéria, bem como, da quantidade de operações realizadas com destinatários diversos e com diferentes formas de cálculo;
8. chama a atenção para a obscuridade na fiscalização, fato que se reflete nas perguntas realizadas, e não respondidas, impedindo o recorrente de exercer o seu direito de ampla defesa e do contraditório.
9. requer a nulidade do Auto de Infração, em face dos atos administrativos desprovidos dos elementos necessários para determinar com clareza e segurança a infração, e consequentemente, que preterem o direito de defesa.

Encaminhado o processo à PGE/PROFIS, a Dra. Maria José Sento-Sé volta a se manifestar, opinando pelo provimento do Recurso Voluntário e consequentemente pela nulidade do Auto de Infração, com a seguinte fundamentação:

1. da análise das razões expendidas no Recurso Voluntário considera presentes os argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão ora recorrido;
2. as arguições de nulidades devem ser acolhidas posto que resta evidente no trabalho da diligência realizada a presença de falhas na apuração da base de cálculo, importando na imprecisão da imputação fiscal;
3. a fiscalização foi executada por amostragem, o que, sem margem de dúvida, provoca insegurança na fixação da base de cálculo do tributo e restringe os princípios constitucionais da ampla defesa, do contraditório e da segurança jurídica;
4. o autuante não realizou no cálculo do tributo a essencial diferenciação em função do tipo de destinatário, o que gera mais insegurança e dúvida na caracterização da infração fiscal;
5. o Auto de Infração deve ser declarado nulo e imediatamente refeito pela autoridade competente a salvo de falhas relativas à fixação da base de cálculo e determinação da sujeição passiva para efeito do cálculo do ICMS-ST.

A procuradora do Estado, Dra Sylvia Amoêdo manifesta-se pela ratificação do Parecer da ilustre colega, por entender como correta a sua fundamentação.

VOTO

Acompanho o Parecer da ilustre procuradora fiscal, pois o resultado da diligência realizada pela COPEC, trouxe elementos esclarecedores para caracterizar a nulidade da ação fiscal. Fato relevante a destacar é a comprovação de que a fiscalização adotou a amostragem como método para a apuração da infração, provocando insegurança na fixação da base de cálculo, ferindo os princípios constitucionais de segurança jurídica, da ampla defesa e do contraditório. Também desconsiderou a fiscalização a diferenciação do destinatário da mercadoria, condição essencial para a apuração da base de cálculo.

Além desses aspectos, os próprios auditores autuantes, por ocasião da diligência, informaram que com arquivos magnéticos, em procedimento não presencial, apuraram diferenças de imposto, que não resultaram em explicação detalhada da forma de apuração, restando, assim, o meu convencimento de insegurança da autuação.

Em face do exposto, dou PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para, modificando a Decisão recorrida, julgar NULO o Auto de Infração, com a recomendação de renovação da ação fiscal a salvo das falhas identificadas na diligência e no Parecer da ilustre procuradora da PGE/PROFIS.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **NULO** o Auto de Infração nº **206844.0002/07-9**, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**. Recomenda-se a renovação da ação fiscal a salvo das falhas identificadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2009.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR

MARIA HELENA CRUZ BULCÃO – REPR. DA PGE/PROFIS