

**PROCESSO** - A. I. Nº 206960.0045/05-4  
**RECORRENTE** - CASTROL BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 5ª JJF nº 0109-05/06  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 24/10/2006

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0331-11/06

**EMENTA:** ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. Sua exclusão ocasiona uma redução irregular que contraria à norma tributária vigente. Infração subsistente. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente Recurso Voluntário contra a Decisão proferida pela 5ª JJF que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 16/12/2005, exigindo ICMS, no valor de R\$70.992,16, acrescido da multa de 60% por retenção a menos do ICMS, e conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizado no estado da Bahia. Observaram os autuantes que o contribuinte reteve a menor o ICMS-ST no período de janeiro de 2000 a dezembro de 2002, referente a todas as operações de vendas de lubrificantes para comercialização e também as operações de vendas para consumo (por não inclusão do ICMS próprio na base de cálculo do ICMS-ST). Ressaltam que anexaram, por amostragem, notas fiscais que comprovam a infração levantada.

Na informação fiscal prestada pelos autuantes (fls. 329/334) observaram que o art. 17, XI, §1º, I da Lei nº 7014/96 determina que o imposto integre a base de cálculo nas vendas de lubrificantes para consumo.

Presentes aos autos, a ilustre 5ª JJF assim se manifestou ; “ Entendo que o procedimento fiscal encontra-se instruído, apto a julgamento de mérito, não tendo se configurando aqui quaisquer das causas contidas no art. 18 do RPAF.

O autuado se insurgiu contra a exigência em si, “em abstrato”. Não rebateu os demonstrativos especificamente quanto a algum documento ou operação lá inserido. Apresentou como argumento o fato de que como nas operações anteriores não houvera tributação do imposto, porquanto não incide o ICMS sobre o produto, não havia razão assim para incluir o imposto nas bases de cálculo das operações autuadas. Ressaltou também que embora o imposto fora substituído, persiste a responsabilidade da pessoa que deu causa ao nascimento da obrigação, no caso os adquirentes. A questão resume-se em analisar a adequação da imputação feita frente ao ordenamento vigente.

Este foro administrativo tem como pacífico, através de reiteradas decisões, como os Acórdãos Nº 0384-03/3 e CJF Nº 0142-11/04, seguindo-se assim ao disposto no art. 17, VIII, § 1º, da Lei nº 7.014/96 e nos artigos 66, 68 e 52 do RICMS/97, 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. Assim, no seu cálculo está incluído o valor do tributo em sua própria base de cálculo. Esta disposição também abrange o ICMS-ST, como pode se inferir de leitura do art 17, XI, §1º, I da referida lei.

O autuante, em engenhosa interpretação, disse que a inserção do imposto em sua própria base de cálculo só se valida em se tributando a operação anterior, fundamentando seu entendimento na integração das normas que tratam a questão. Observo que na substituição tributária está a se exigir imposto de operações subseqüentes. A autoridade fazendária ao estabelecer MVA ou preço máximo de venda a consumidor, leva em conta o valor final do produto no varejo, computando todos os custos e despesas inerentes à operação, bem como as receitas dessa. Dessa forma, a apropriação do crédito fiscal da operação antecedente à venda de mercadoria substituída já foi considerada quando do cálculo da substituição tributária. Por essa razão, não se permite o creditamento, salvo raras exceções, pelos adquirentes na substituição tributária, já que se observou o percentual referente às receitas obtidas, bem como se deduziu as despesas, estando todas essas no preço cobrado pelo remetente. Ateve-se assim ao princípio da não cumulatividade. Esclareço que a por expressa disposição do Convênio ICMS Nº 03/99, cláusula primeira, o autuado é o substituto tributário relativo ao produto lubrificante que comercializar para outros Estados. A responsabilidade pelo recolhimento do imposto também é do autuado e não do contribuinte, como assim estabelece a cláusula nona do referido convênio, dispondo a mesma que a unidade federada de destino pode exigir o imposto devido. Cabe salientar que apenas em casos excepcionais, conforme § 8º da cláusula terceira do referido convênio, o imposto não é incluído em sua base de cálculo. Saliento também que o citado convênio não conflita com a legislação do imposto.

Como dito pelo autuado, o STF ao apreciar o RE 212.209-RS, Informativo do STF 154, de 21 a 25.6.99, claramente, assentiu, que a incorporação do imposto a sua base de cálculo não ofende o regramento constitucional, conforme se vê da leitura de parte da referida decisão:

*“A Lei Complementar nº 87/96, ao estabelecer que integra a base de cálculo do ICMS o montante do próprio imposto, vale dizer, a base de cálculo do ICMS corresponderá ao valor da operação ou prestação somado ao próprio tributo, não ofende o princípio constitucional da não cumulatividade. Com base nesse entendimento, o Tribunal, por maioria, manteve acórdão proferido pelo Tribunal de Justiça do Estado do Rio Grande do Sul, que afastara a pretensão da empresa-contribuinte de excluir da base de cálculo do ICMS o próprio valor do tributo devido, sob a alegação de que tal cobrança ofendia os artigos 5º, XXII, 145, § 1º, e 155, todos da CF.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do auto de infração em comento para exigir imposto no valor de R\$70.992,16.”*

Em sede de Recurso Voluntário, o recorrente apresenta em sua impugnação relato da autuação ocorrida, dizendo do ato fiscal ter decorrido do Convênio ICMS 03/99, do qual reproduz trechos da cláusula terceira, § 1º, incisos I, II, III, IV, § 3º, incisos I, II e III, § 4º, 5º, 6º, 7º e 8º, e da Lei nº 7014/96, art. 42 inciso II “c” para destacar as premissas de ser a autuada sujeito passivo por substituição tributária, e por efetuar operações de vendas interestaduais de lubrificantes derivados de petróleo, e conclui que a base de cálculo do ICMS na substituição tributária de que trata a espécie, é o valor da operação, entendido como o preço de aquisição pelo destinatário.

Alega o recorrente que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo é um absurdo, e que não traz ao contribuinte qualquer ganho econômico, incidindo sobre ganho do próprio fisco.

Cita o recorrente parecer do Ministro Marco Aurélio manifestando-se pela inconstitucionalidade da regra, e destacam alguns pontos mais contundentes de seu pronunciamento; contudo no julgamento do referido recurso (Rex 212.209 RS) a maioria do plenário do STF entendeu ser constitucional referida regra. Ainda o recorrente transcreve exposição a respeito emanada pelo Ministro Ilmar Galvão.

Conclui o recorrente, ser fundamental que na operação anterior tenha havido a tributação do ICMS, pois só assim haverá respeito ao princípio da não-cumulatividade. E em não havendo essa

incidência anterior, seja por nulidade, isenção ou não incidência, o contribuinte estaria obrigado a incluir o “nada” na base de cálculo.

Transcreve o art. 155 da CF/88, § 2º, inciso X, acerca da não incidência sobre operações com petróleo, inclusive lubrificantes, que se destinem a outros Estados (“b”), indicando sucessivos trechos legais em suporte as suas alegações.

Em análise conjunta dos itens acima expostos, o recorrente deduz que;

- a) Que no computo dos custos para formação do preço de venda, dentre vários fatores é também somado o ICMS pago anteriormente;
- b) Que a não-incidência prevista na CF/88, art. 155, § 2º inciso X “b”, beneficia o estado destinatário, de forma que não incide o imposto na saída das mercadorias, mas sim nas entradas, e que esse fato gerador é afeto ao adquirente da mercadoria;
- c) Que a substituição tributária é mero elemento de técnica arrecadadora, deslocando a terceira pessoa vinculada ao fato gerador a responsabilidade pelo recolhimento, mas não coloca em plano secundário o adquirente que deu causa ao nascimento da obrigação.

Dizem os recorrentes que as mercadorias remetidas para adquirentes estabelecidos no Estado da Bahia não sofrem tributação nas saídas de seus estados de origem, por conta da regra contida na CF/88, art. 155 retrocitado.

Reprisa o recorrente a argumentação apresentada ao longo de seu Recurso Voluntário, pedindo para que a mesma seja acatada, para fins de julgar insubsistente o lançamento fiscal em comento, dando total Provimento a impugnação e nos termos em que é colocada.

Requer ao final a observância de todos princípios constitucionais e subsidiariamente as demais fontes de direito, e que ao final seja dado Provimento ao recurso, julgando-se insubsistente o Auto de Infração por falta de amparo legal na autuação.

Em seu Parecer PGE/PROFIS – GPEC 03/2006, o ilustre Procurador dr. Fernando Telles, relata preliminarmente que em momento algum o recorrente questionou as memórias de cálculo apresentadas pela autuação, preferindo tecer indicações e comentários acerca de teses jurídicas que no seu entender teriam a faculdade de desconstituir a infração lavrada.

Diz da infundada arguição de que para fixação da base de cálculo do ICMS-ST se teriam considerado operações pretéritas, acobertadas pela não-incidência, quando em verdade as operações disseram respeito às saídas subseqüentes, realizadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Conclui o ilustre procurador que o Convênio nº 03/99 autorizou os estados e o Distrito Federal, quando destinatários, “atribuir aos remetentes de combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e situados em outras unidades da Federação, a condição de contribuintes ou de sujeitos passivos por substituição relativamente ao ICMS incidente em 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 estabelecimento “.

Opina o ilustre procurador pelo Improvimento do Recurso Voluntário apresentado, destacando que a ação do fisco estadual esteve pautada no art. 13º, § 1º, I, Lei Complementar nº 87/96, trazida para o ordenamento local pela Lei Estadual nº 7014/96.

## VOTO

Patente nos autos verificar-se que o recorrente não contestou nos demonstrativos da autuação, qualquer um dos dados ou dos elementos ali contidos; singularmente alegou que nas operações precedentes não ocorreu tributação, por conta da não-incidência do imposto nas operações autuadas.

Destacou que há persistência da responsabilidade do adquirente, mesmo na situação em análise de substituição tributária.

Observo consoante legislação existente, especificamente o art. 17, inc. VIII § 1º da Lei nº 7014/96 e nos artigos 52, 66 e 68 do Regulamento do ICMS/BA, este imposto nesta modalidade em aplicação, tem seu cálculo “por dentro”, o que equivale dizer que em seu montante está integrada a própria base de cálculo do mesmo. E o ICMS-ST está também abrangido no citado art. 17, inc XI, § 1º da legislação acima indicada.

No Convênio ICMS 03/99, em sua Cláusula Primeira está previsto que o recorrente é o substituto tributário das mercadorias que comercializa com outros Estados, e a responsabilidade pelo recolhimento do imposto cabe ao mesmo, não ao adquirente (Cláusula IX citado Convênio), e destaque-se não poder ser outro o procedimento, até porque o Estado de destino pode exigir o imposto devido nessas operações.

Da análise do RE nº 212209 RS, através do qual o recorrente apoiou parte de sua defesa, verifico que no informativo STF 154 de 21 a 25/06/1969 expandiu-se o entendimento de que as metodologias aplicadas, de adicionar o imposto à sua base de cálculo, não agride ao regramento constitucional, dado que a Lei Complementar nº 87/96 estabelece o permissivo legal de, na composição da base de cálculo, dentre diversos fatores, se agregue o próprio valor do tributo.

Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206960.0045/05-4**, lavrado contra **CASTROL BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$70.992,16**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2006.

ANTONIO FERRREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

MARIA DULCE HASSEMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS