

A. I. Nº - 206960.0045/05-4  
AUTUADO - CASTROL BRASIL LTDA.  
AUTUANTE - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e GILSON LIMA SANTANA  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 12/04/2006

**5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0109-05/06**

**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. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 16/12/2005, exige ICMS, no valor de R\$70.992,16, acrescido da multa de 60% por retenção a menos do ICMS, e consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, 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). Ressaltaram que anexaram, por amostragem, notas fiscais que comprovam a infração levantada.

Em demonstrativos anexados aos autos (fls 11/278), os autuantes consideraram que o valor unitário dos produtos estava apostado nas notas fiscais sem o ICMS. Dividiram o mesmo por 0,83, operação matemática que incorpora o imposto a base de cálculo. Posteriormente, multiplicaram o quantitativo discriminado em nota fiscal pelo valor de cada produto unitário já adicionado ao imposto (operação anterior), obtendo a base de cálculo ICMS-ST. Após, apuraram o imposto a alíquota de 17%, deduzindo o montante retido a título de substituição.

O autuado, por intermédio de advogado, apresentou defesa, fls. 293/313, onde, inicialmente transcreve os termos da infração e o enquadramento aplicado. Salientou que o auto de infração em exame distorce a realidade fática e não atentou para as particularidades do caso em enfoque. Transcreveu o convênio ICMS 3/99, dizendo que os autuantes utilizaram o referido convênio como suporte legal para a autuação ora em exame. Inferiu que da autuação destacam-se como premissas que o autuado é sujeito passivo por substituição e de que vendeu lubrificantes para a Bahia (o contribuinte está domiciliado no estado do Rio de Janeiro). Extraiu também da legislação trazida aos autos que há fato gerador do imposto na entrada neste estado de lubrificantes derivados de petróleo; ocorre também a substituição tributária e que a base de cálculo do imposto é o valor da operação.

Sustentou que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo soa como absurdo. Afirmou que a doutrina em uníssono rejeita tal exigência. Observou que a norma quanto à inclusão do imposto em sua base de cálculo era prevista antes da Constituição Federal de 88, e por ela foi albergada, conforme §2º do art. 155 daquela carta, em que pese entendimento discordante do Ministro do STF, Marco Aurélio. Transcreveu parte do REX 212.209-2/RS, entendendo desse que a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo traz como condicionante que na operação anterior tenha havido tributação do imposto. Afirmou que como na operação anterior não houve a incidência do imposto, não há o porquê da inclusão do imposto em sua base de cálculo. Trouxe aos autos o art

155 da CF e parte dos arts. 2º, 3º e 4º da Lei Complementar 87/96, bem como do RE Nº198.088-5, sustentando que o contribuinte de direito é o adquirente, mas por ficção jurídica, essa responsabilidade é transferida para o vendedor. Discorreu sobre o instituto da substituição tributária. Frisou que o tributo é do adquirente, e que com a substituição tributária houve apenas um deslocamento na arrecadação do imposto, mas esta não coloca em plano secundário a importância do fato gerador, nem tampouco a pessoa que deu causa ao nascimento da obrigação. Concluiu pela improcedência da autuação.

Os autuantes em informação prestada (fls 329/334) ressaltaram que a defesa apresentada encontra-se desprovida de sustentação fática. 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. Transcreveram julgados administrativos e do STJ nesse sentido. Ressaltaram que o próprio autuado reconheceu a procedência da autuação quando afirmou em sua defesa que incide o ICMS na entrada junto ao estado de destino, pois estando o mesmo na condição de contribuinte substituto tributário, nada mais correto que nas vendas feitas por ele, incluir o imposto na base de cálculo. Finalizaram pela procedência.

## VOTO

Da análise das peças que compõem o presente PAF, verifico que os autuante imputaram ao sujeito passivo tributário a retenção a menos do ICMS-ST, pelo fato do mesmo não ter incluído o ICMS próprio na base de cálculo do imposto. 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 0384-03/3 e CJF 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 subsequentes. 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 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.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0045/05-4, lavrado contra **CASTROL BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado 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, 05 de abril de 2006.

MÔNICA MARIA ROTERS - PRESIDENTE

CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS - RELATOR

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA - JULGADOR