

**A. I. Nº** - 206960.0060/06-1  
**AUTUADO** - LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S. A.  
**AUTUANTE** - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e GILSON LIMA SANTNA  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 09. 11. 2006

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0329-04/06

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADOS A MENOS NAS VENDAS DE LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO A CONTRIBUINTE ESTABELECIDOS NA BAHIA [EFETUADAS POR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO], EM RAZÃO DA NÃO INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO, DO VALOR DO PRÓPRIO IMPOSTO. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. A base de cálculo é o valor da operação – não deve ser “adicionado” o imposto, mas também não deve ser “abatido”. Sua exclusão ocasiona uma redução irregular do tributo devido. Tendo em vista que o autuado excluiu a parcela do imposto no cômputo do valor das operações, assim considerado o valor efetivamente recebido nas vendas de lubrificantes para contribuintes estabelecidos na Bahia, para consumo, em desatenção à regra do inciso V do art. 17 da Lei nº 7.014/96 (inciso VIII do art. 13 da LC nº 87/96), e considerando que os arts. 8º e 10 da supracitada Lei nº 7.014/96 (LC nº 87/96, arts. 6º e 9º), com arrimo no Convênio ICMS 3/99, atribuem ao autuado a responsabilidade pela retenção do imposto na situação em apreço, está configurada a infração. Não acolhidas as arguições de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 19/07/2006, reclama imposto no valor de R\$29.526,35, decorrente de retenção a menos do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, em razão de erro na determinação da base de cálculo do ICMS-ST por não ter incluído o ICMS próprio na referida Base de Cálculo, relativo às vendas de GLP.

O autuado apresentou defesa, fls. 67/84, impugnando o lançamento tributário arguindo nulidade da autuação alegando que os autuantes, ao proceder a lavratura do Auto de Infração, sequer se dignaram a esclarecer os motivos que ensejaram a interpretação de que os procedimentos adotados pela impugnante estavam em desacordo com a legislação aplicável, restringindo-se a apontar os artigos legais tidos como infringidos, e, sendo assim, o procedimento adotado não esclarece todos os fatores que ensejaram a autuação, configurando total desrespeito ao princípio da ampla defesa e da legalidade, transcrevendo o art. 18, IV, “a” e artigo 39, do RPAF/99.

Alega ainda, a inexistência de correlação entre o fundamento da autuação e a capitulação do diploma legal tido como infringido, isto porque, nenhum dos dispositivos legais citados no Auto de Infração determina que deve ser incluída na base de cálculo do ICMS-ST o ICMS próprio, restando

inequívoca a correção da conduta adotada pelo autuado, transcrevendo doutrina sobre o tema. Frisa que o procedimento adotado pelo autuado para recolhimento do ICMS-ST está em consonância com os preceitos legais aplicáveis, especialmente no que tange à sistemática instituída pelo Convênio nº 03/99 (substituição tributária), transcrevendo trecho de decisão do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro.

No mérito, aduz que os agentes fiscais, ao procederem a lavratura do Auto de Infração apontaram o descumprimento pelo autuado no que concerne à inobservância das Cláusulas Terceira, Quinta e Sexta do Convênio ICMS nº 03/99 e, como isso, a retenção e o recolhimento do ICMS por substituição Tributária foi realizado a menos em razão de erro na determinação da base de cálculo. Entretanto, sustenta que não há erro na determinação da base de cálculo.

Argumenta que a regra geral que norteia a base de cálculo da substituição tributária do ICMS vem disciplinada no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96, a qual transcreveu. De acordo com a redação original da Cláusula Quarta do Convênio ICMS nº 03/99, vigente de 26/04/1999 a 07/04/2004 e, portanto, aplicável ao período fiscalizado, a base de cálculo do tributo é o valor da operação, o qual também transcreveu. Desta forma, o autuado não poderia ser punido por ter cumprido as diretrizes emanadas do Convênio ICMS nº 03/99, do qual o Estado da Bahia é signatário, haja vista que no valor da operação estão incluídos todos os quesitos elencados nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II, do artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96. Isto porque, a base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação mercantil na qual este tributo incide sendo ilegal a cobrança e o recolhimento do ICMS que tomou como base de cálculo outro valor senão o da operação de fato.

Argumenta que em razão da sistemática peculiar pertinente ao regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos, quando da aquisição do produto na Refinaria de Betim/MG com destino a consumidor final situado no Estado da Bahia, o valor retido e repassado pela Refinaria ao Estado da Bahia foi devidamente calculado de acordo com parâmetros legais, multiplicando-se a alíquota reduzida de 12%, conforme preceitua o artigo 81, do RICMS/97, sobre o valor da operação consignação. Em seguida, citou alguns exemplos para comprovar sua alegação de que o cálculo do ICMS-ST foi realizado corretamente.

Diz que, de acordo com imunidade prevista no artigo 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, o ICMS não incide na origem, e, sendo assim, ao adquirir o produto Gás Liquefeito de Petróleo na refinaria destinado à consumidor estabelecido no Estado da Bahia, o valor do ICMS é retido e repassado pela substituta tributária (Refinaria) ao ente federativo destinatário, não se justificando o entendimento do Fisco Baiano que incluiu na base de cálculo do ICMS-ST o ICMS próprio, haja vista que o denominado ICMS próprio é devido ao Estado de origem e, portanto, a impugnante é imune.

Aduz que a multa de 60% é confiscatória, contrariando a Carta Magna.

Ao finalizar, requer a nulidade ou improcedência da autuação ou, ainda, redução da multa aplicada.

Os autuantes, às fls. 174/181, ao prestarem a informação fiscal, ressalta que o autuado apresenta em sua defesa argumentação inócuas, pelas quais nunca alcançará a sua pretensão, vez que, não há sustentação fática em suas alegações.

Em relação ao argumento defensivo da existência de erro no enquadramento legal, diz que a Cláusulas Terceira, Quinta e Sextas do convênio ICMS nº 03/99, dispõem sobre a base de cálculo do ICMS-ST e a infração levantada e que gerou o Auto de Infração é a de retenção a menos do ICMS-ST por erro na determinação da base de cálculo, portanto, o enquadramento é correto.

Aduz que a Lei complementar 87/96, por ser lei maior e geral determinou e delimitou o alcance da tributação do ICMS, e atribuiu competência aos Estados para legislar mediante Leis Estaduais, o que se verifica nos dos artigos 6º e 9º da citada LC 87/96, os quais transcreveu. Destaca que a Lei Complementar 86/97 jamais poderia, como que o autuado, detalhar os procedimentos de cálculos do

impostos específicos para os inúmeros produtos, mercadorias e serviços sujeitos ao ICMS, ficando este detalhamento a cargo das Leis Estaduais, as quais não podem ultrapassar os limites determinados pela citada LC. Assim, a Lei nº 7.014/96, dispõe em seu art. 17, XI, § 1º, inciso I, que a base de cálculo do imposto nas operações de vendas de lubrificantes para consumo é o valor da operação, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Como se vê, existe a previsão legal que ampara de forma inequívoca a ação fiscal executada. Transcrevendo Ementas de decisões do contencioso administrativo (CONSEF), Acórdão CJF Nº 0142-11/04 e relativo ao Auto de Infração 206960.0041/05-9, além de decisões de outros tribunais.

Salienta que é necessário que o autuando entenda que por força do artigo 155, § 2º, inciso X, “b”, da CF/88, não incide o imposto na saída das mercadorias derivada de petróleo, mas incide sim o ICMS na entrada junto ao Estado de destino e esse fato gerador (a entrada de derivado de petróleo para uso e consumo) é afeto ao adquirente da mercadoria. Em razão disto, estando o autuado qualificado como Contribuinte Substituto Tributário Interestadual (substitui o adquirente na retenção e recolhimento do ICMS-ST), e tendo o regime da substituição tributária o objetivo premente de alcançar a última operação, nada mais correto do que o substituto tributário, nas operações de vendas para uso e consumo (última operação), incluir o ICMS na composição da base de cálculo do imposto (ICMS-ST do Estado de destino). Ficando claro que “o preço de aquisição pelo destinatário” previsto na Cláusula Quarta do Convênio ICMS 03/99, ressaltado pelo autuado, deve englobar o ICMS-ST do Estado de destino, imposto este, calculado com a inclusão do ICMS na base de cálculo, conforme determinação legal, efetivamente esclarecida pelos autuantes. Portanto, não existe justificativa legal para as alegações do autuado.

Ao finalizar, opina pela manutenção da autuação.

## **VOTO**

Analisando os elementos que instruem o PAF, constatei que os autuantes lavram o Auto de Infração em lide para exigir ICMS em decorrência de retenção a menos do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuinte localizados no Estado da Bahia, em razão de erro na determinação da base de cálculo do ICMS-ST por não ter incluído o ICMS próprio na referida Base de Cálculo, relativo às vendas de GPL.

Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade à cobrança, por entender o autuado que a multa aplicada é confiscatória, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma.

Afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, tendo em vista que a descrição da infração encontra-se de forma clara, no campo específico do Auto de Infração, bem como o enquadramento legal da imputação. Ressalto que o Auto de Infração foi lavrado mediante sistema informatizado da SEFAZ, sendo a descrição dos fatos a usualmente utilizada para a infração, possibilitando ao autuado exercer seu direito de ampla defesa. Também não se observa qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação.

Superadas as questões preliminares, inconstitucionalidade e nulidade, passo a análise do mérito da autuação, ou seja, se para efeito de determinação da base de cálculo o montante do imposto integra este valor, como apurou os autuantes.

Entendo que o procedimento dos autuante foi o correto, estando respaldado em decisões deste Conselho de Fazenda e do Supremo Tribunal Federal, nas quais pacificaram o entendimento de que o ICMS é um imposto calculado “por dentro”.

Neste mesmo sentido, conforme determinação contida na Lei 7.014/96, em seu artigo 17, inciso V, § 1º, inciso I combinado com o artigo 4º, VIII, a base de cálculo do imposto nas operações de vendas

para consumo é o valor da operação, sendo que integra esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Abaixo transcrevo os dispositivos acima para um pelo entendimento:

*Art. 17. A base de cálculo do imposto é:*

*[...] V – Nas hipóteses do inciso VIII do art. 4º,*

*[...], o valor da operação de que decorrer a entrada;*

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso VI do caput deste artigo:*

*I - o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle;*

*Art. 4º Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:*

*[...] VIII – Da entrada, no*

Quanto ao pedido de redução da multa, o mesmo não pode ser acatado por falta de previsão legal, pois o art.158, do RPAF/99, trata somente das multas por descumprimento de obrigação acessória, que poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo, condições que não foram satisfeitas pelo contribuinte. Assim entendo que não foram atendidas as exigências acima, razão pela qual deixo de acatar o pedido do autuado.

Pelo acima exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206960.0060/06-1, lavrado contra **LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.526,35**, 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, 20 de outubro de 2006.

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA

MARCO AURÉLIO ANDRADE SOUZA - JULGADOR