

PROCESSO - A. I. Nº 206960.0041/05-9  
RECORRENTE - ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0244-02/06  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 08/03/2007

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0020-11/07

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADOS A MENOS. VENDAS DE LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO, POR SUBSTITUTO TRIBUTÁRIO ESTABELECIDO EM OUTRO ESTADO, PARA CONTRIBUINTES ESTABELECIDOS NA BAHIA. NÃO INCLUSÃO, NA BASE DE CÁLCULO, DO VALOR DO PRÓPRIO IMPOSTO. O ICMS é parte integrante da base de cálculo. Sua exclusão ocasiona uma redução irregular do tributo devido. Razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida. Infração caracterizada. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário foi interposto pelo recorrente contra a Decisão da 2ª JJF - Acórdão JJF nº. 0244-02/06 - que julgou o Auto de Infração Procedente, o qual fora lavrado para exigir a retenção, e o conseqüente recolhimento a menos, do ICMS por substituição tributária, no montante de R\$ 25.570,59, acrescido da multa de 60%, na qualidade de sujeito passivo por substituição, estabelecido no Estado do Rio de Janeiro, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, em decorrência da não inclusão do ICMS em sua base de cálculo, quando das vendas de lubrificantes derivados de petróleo pelo contribuinte substituto, como distribuidor, nos exercícios de 2001 a 2004.

Na Decisão recorrida foi ressaltado que a retenção do imposto na situação em análise é prevista nos artigos 8º e 10 da Lei nº. 7.014/96 (LC nº. 87/96, arts. 6º e 9º). Destaca também a base de cálculo é definida no inciso V do art. 17 da Lei nº. 7.014/96 (inciso VIII do art. 13 da LC nº. 87/96), no qual estabelece que:

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

.....

*V - na hipótese do inciso VIII do art. 4º, o valor da operação de que decorrer a entrada;”*

Destaca que, por uma ficção jurídica, a lei já declarou que nesse valor (da operação) já está incluído o ICMS, independentemente de demonstração matemática ou de comprovação de qualquer espécie, pois o § 1º do art. 17 da Lei nº 7.014/96 (§ 1º do art. 13 da LC nº 87/96) diz que o montante do imposto integra sua base de cálculo, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Aduz que o PAF foi convertido em diligência no sentido do sujeito passivo apresentar sua planilha de custos e, em face dela, se verificar se os preços de venda estão com o ICMS incluído ou não, com base nas Notas Fiscais de aquisição. Ressalta que o autuado respondeu que, nas vendas de óleo lubrificante derivado de petróleo destinado a consumidor localizado no Estado da Bahia, “NÃO se considera, quando da apuração do custo da mercadoria vendida, a parcela do ICMS destacado nas Notas Fiscais emitidas pelos nossos fornecedores”.

Assim, inferem os membros da 2ª JJF que, no caso em exame, o contribuinte excluiu o imposto da base de cálculo. Sustenta que, tanto é ilegal pretender-se somar o imposto ao valor da operação,

como também é ilegal diminuí-lo, pois a base de cálculo é o valor da operação, logo não deve ser “adicionado” o imposto, mas também não deve ser “abatido”. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. Sua exclusão ou abatimento ocasiona uma redução ilegal do tributo devido.

Por fim, concluem que 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, considera configurada a infração.

No Recurso Voluntário, às fls. 145 a 152 dos autos, o recorrente frisa que diversos clientes adquirem os produtos para fins de consumo, o que com o advento da Lei Complementar nº. 87/96 passou a ser tributado pelo ICMS, conforme art. 2º, § 1º, inciso III, da referida Lei Complementar.

Sustenta o recorrente que o artigo 8º da LC não determina a inclusão do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST.

No tocante às cláusulas 3ª, 5ª e 6ª do Convênio ICMS 03/99, que as autoridades fiscais alegaram terem sido infringidas, aduz que o aludido Convênio deriva da LC nº. 87/96, eis que consiste, nos termos do art. 100, IV do CTN, em norma complementar, portanto jamais poderia modificar a LC nº. 87/96 sob pena de violação ao Princípio Constitucional da Hierarquia das Leis.

Defende que ainda que não existisse a questão ora suscitada, conclui-se que as cláusulas acima jamais poderiam ter sido utilizadas como fundamento da autuação pelo simples fato das mesmas não preverem a inclusão do ICMS/ST em sua própria base de cálculo. Frisa que a base de cálculo é o valor da operação, como tal entendido o preço de aquisição pelo destinatário, consoante cláusula 4ª do Convênio.

Destaca que tanto a LC nº. 87/96 quanto o Convênio ICMS 03/99 estabelecem com clareza a base de cálculo do ICMS/ST nas operações com consumidor final, inexistindo controvérsia.

Como prova de que na base de cálculo da substituição tributária, seja para comercialização ou para consumo, não é devido à inclusão do próprio imposto, tece as seguintes considerações:

- No caso específico de produtos destinados a comercialização, o Convênio ICMS nº. 03/99, estabelece, que a base de cálculo da revenda é composta pelo valor da operação acrescido das despesas de frete, seguro, outros encargos transferíveis aos adquirentes e adicionada ainda da margem de valor agregado.
- Observa que o próprio Convênio ICMS nº. 03/99 estabelece Margem de Valor Agregado diferenciadas para operações internas e interestaduais, quando o produto comercializado possuir a imunidade constitucional. Defende que tal medida visa unicamente a equiparação da carga tributária entre as operações internas e interestaduais, face ao valor do produto não conter o ICMS devido ao Estado de destino, conforme exemplos a seguir:

### **Operação Interna para Comercialização**

Valor do produto já embutido o imposto – R\$ 1.000,00.

ICMS próprio – R\$ 1.000,00 x 17% = R\$ 170,00.

ICMS/ST – R\$ 1.000,00 x 30% (MVA) = R\$ 1.300,00 x 17% = R\$ 51,00.

ICMS à recolher (próprio + ST) = R\$ 221,00.

### **Operação Interestadual para Comercialização**

Valor da operação sem o imposto em decorrência da imunidade – R\$ 830,00 (1.000 – 170)

ICMS próprio – zero (imune)

ICMS/ST – R\$ 830,00 x 56,63% (MVA) x 17% = R\$ 221,00.

Registra que o total do ICMS na operação interna é o mesmo da interestadual, em função da aplicação de MVA diferenciada, comprovando que na base de cálculo não há inclusão do próprio imposto devido no Estado de destino.

Aduz também que outro ponto que comprova não ser devida a inclusão na base de cálculo “ST” é a própria incoerência dos fiscais, que restringiram a sua aplicação (inclusão) aos produtos com imunidade constitucional, ferindo mais um Princípio Constitucional, desta vez o da Isonomia Tributária. Indaga o porquê deste tratamento não ter sido estendido aos demais produtos?

Por fim, requer a reforma da Decisão recorrida, pois entende que demonstrou a ocorrência de violações infraconstitucionais e constitucionais.

A PGE/PROFIS, às fls. 155 e 156 do PAF, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário, por considerar as razões recursais insuficientes para modificar a Decisão recorrida, uma vez que a irresignação do recorrente restringe-se às teses jurídicas invocadas em sua defesa de não inclusão do ICMS próprio na base de cálculo do ICMS-ST, não questionando as memórias de cálculos que integram a autuação.

Assim, entende infundada a argüição do recorrente de que a autuação fiscal teria levado em consideração, para fixação da base de cálculo do ICMS-ST, operações pretéritas, acobertadas pela não incidência, porquanto, em verdade, a autuação disse respeito às operações subsequentes, inseridas nas vendas realizadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Sustenta que, efetivamente, o que se buscou preservar foi o instituto da substituição tributária plenamente aplicável à espécie ao ramo de atividade do recorrente, dando aplicabilidade às disposições contidas no Convênio ICMS nº. 03/99 que autorizou Estados e Distrito Federal, quando destinatários, “*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, assegurando o seu recolhimento à unidade federada onde estiver localizado o destinatário*” (Cláusula Primeira Convênio ICMS 03/99).

Salienta que a ação do fisco estadual esteve pautada no art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº. 87/96, trazido pelo ordenamento local por força da Lei Estadual nº. 7.014/96, e em posicionamento já assente neste Conselho de Contribuintes, segundo o qual o ICMS próprio integra a base de cálculo do ICMS-ST.

Por fim, frisa que a discussão acerca da questão da constitucionalidade aventada pelo recorrente não poderia ser validamente travada nesta instância administrativa em razão das prescrições que regulamentam o processo administrativo fiscal.

## VOTO

Da análise das peças processuais observo que a lide limita-se tão-somente à questão de ser devida ou não a inclusão do ICMS próprio na base de cálculo do ICMS-ST, tendo em vista que o sujeito passivo não incluiu o valor do ICMS em sua própria base de cálculo, quando nas vendas de lubrificantes derivados de petróleo destinados a consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Inicialmente, concordo com o Parecer da PGE/PROFIS de que a discussão acerca da questão da constitucionalidade aventada pelo recorrente não poderia ser validamente travada nesta instância administrativa em razão das prescrições que regulamentam o processo administrativo fiscal.

Comungo também com o entendimento da PGE/PROFIS de que a autuação diz respeito às “operações subsequentes”, inseridas nas vendas realizadas a contribuintes localizados no Estado da Bahia e, assim sendo, por determinação legal, consoante art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar nº. 87/96, e art. 17, § 1º, I, da Lei nº. 7.014/96, o ICMS próprio integra a base de cálculo e, em consequência, também integra a base de cálculo do ICMS-ST.

Contudo, o recorrente o fez em desatenção à regra do inciso V do art. 17 da Lei nº. 7.014/96 e do inciso VIII do art. 13 da LC nº. 87/96, ao não integrar o ICMS à sua própria base de cálculo, conforme ficou comprovado através da resposta do sujeito passivo à diligência procedida pela 2ª JJF, quando respondeu que “*NÃO se considera, quando da apuração do custo da mercadoria vendida, a parcela do ICMS destacado nas Notas Fiscais emitidas pelos nossos fornecedores*”, violando disposição legal de que o ICMS integra a própria base de cálculo e, em consequência, acarretando em uma base imponível menor do que a prevista para a operação, fato este objeto da acusação fiscal, a qual exige o ICMS-ST relativo às “operações subsequentes”.

No tocante aos exemplos numéricos apresentados pelo recorrente entendo que são descabidos, pois, por se tratarem de operações internas e interestaduais com ramificações subsequentes e, como tais distintas, não se podem considerar a mesma tributação, pois o regime de substituição tributária visa o fim da cadeia tributária cuja operação é para consumidor final e não para comercialização.

Do exposto, endosso o entendimento explanado na Decisão recorrida de que: “*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, considero configurada a infração.*”

Assim, acato o Parecer da PGE/PROFIS e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, por entender que as razões recursais são insuficientes para modificar a Decisão recorrida.

## 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 206960.0041/05-9, lavrado contra ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$25.570,59, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos devidos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de janeiro de 2007.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

FERNANDO ANTÔNIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS