

**PROCESSO** - A. I. Nº 206960.0070/06-7  
**RECORRENTE** - SHELL BRASIL LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0061-01/07  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 09/11/2007

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0373-11/07

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO EFETUADO A MENOS NAS 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. Rejeitada a preliminar de decadência. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

O presente Recurso Voluntário foi interposto pelo recorrente contra a Decisão da 1ª JJF - Acórdão JJF nº 0061-01/07 - 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\$ 71.430,41, acrescido da multa de 60%, na qualidade de sujeito passivo por substituição, estabelecido no Estado de São Paulo, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de lubrificantes derivados de petróleo pelo contribuinte substituto, como distribuidor, realizadas para consumidores finais localizados no Estado da Bahia, em decorrência da não inclusão do ICMS próprio em sua base de cálculo, no período de junho de 2001 a dezembro de 2002.

Na Decisão recorrida, inicialmente, foi rechaçada a preliminar de decadência, visto que as regras do art. 173, I, do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, I, do COTEB (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, I, do RICMS, prevêem que o direito da Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingu-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Ressalta que o prazo para a contagem referente ao período questionado (junho a dezembro de 2001) iniciou-se em 01/01/2002, com prazo final em 31/12/2006, tendo ocorrido o lançamento em 30/11/2006, não havendo, portanto, o que se falar em decadência. Cita jurisprudência do CONSEF.

No mérito, destaca que 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 (lubrificantes) a consumidores, localizados no estado da Bahia, sem a inclusão do próprio imposto na formação da base de cálculo do ICMS por substituição tributária.

Registra que o art. 13, § 1º, I, da Lei Complementar 87/96, assim como o art. 17, § 1º, da Lei nº 7.014/96, como também o art. 52, do RICMS/BA, determinam que integra a base de cálculo do imposto, o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Acrescenta que o próprio STF ao pacificar a discussão em torno deste tema, 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 Constituição Federal de 1988 e, naquilo que fosse omitido 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, independentemente da edição da Emenda Constitucional nº. 33/01. Salienta que, essa própria Emenda Constitucional ao incluir a alínea “i” ao inciso XII do § 2º, do art. 155, da 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 do CONSEF. Assim, na base de cálculo do ICMS, imposto indireto, deve ser acrescido o seu próprio montante para apuração do seu valor.

Registra que por se tratar de operações interestaduais de saídas de lubrificantes para consumidores finais, tais operações gozam de imunidade, ou seja, não há tributação pelo ICMS nessas operações, significando dizer que no preço cobrado não está embutido o ICMS relativo às operações. Como as operações posteriores são tributadas normalmente, o contribuinte substituto está obrigado, na apuração do imposto, a agregar o ICMS correspondente à operação interna neste Estado, para determinação do valor a ser retido na fonte. Por fim, aduz que a multa foi corretamente aplicada. Mantém a exigência.

No Recurso Voluntário, às fls. 218 a 229 dos autos, o recorrente reitera seu entendimento de que já havia operada a decadência do direito da Fazenda Pública Estadual constituir o crédito tributário, referente ao período de junho a dezembro de 2001, conforme art. 150, § 4º, do CTN, por se tratar o ICMS de um tributo sujeito ao lançamento por homologação e tendo havido o recolhimento antecipado do imposto durante o período autuado, estando decaída a exigência fiscal relativa ao ano de 2001, uma vez que decorreram mais de 5 anos da ocorrência dos fatos geradores e da ciência pelo recorrente do Auto de infração. Destaca que o art. 965 do RICMS/BA, não pode ser aplicado aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação. Registra que o STJ já pacificou entendimento no sentido de que deve ser aplicada a norma do art. 150, § 4º, nos casos de tributos que, recolhidos antecipadamente, sujeitam-se ao lançamento por homologação (REsp 572.603/PR, Rel. Min. Castro Meira, 1ª seção). Assim, requer a extinção definitiva do crédito tributário relativo a tais períodos, nos termos do art. 156, V, do CTN.

No mérito, sustenta a inaplicabilidade da exigência por não haver na legislação infraconstitucional determinação expressa de inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS-ST, relativo às operações interestaduais, salientando que o dispositivo no qual se fundamentou a acusação, qual seja, o § 8º da cláusula terceira do Convênio 03/99, determina a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, no caso específico de operações internas, e não interestaduais, como é o caso concreto. Ressalta que, da mesma forma, o art. 8º da LC 87/96 silenciou em relação à inclusão do próprio imposto na base de cálculo do ICMS/ST.

Contudo, aduz o recorrente, que o Acórdão recorrido, apesar de reconhecer que se trata de operação interestadual, protegida pela imunidade tributária, determinou a manutenção do lançamento, sob entendimento de que o ICMS-ST recolhido refere-se às operações internas subsequentes que serão praticadas pelos adquirentes das mercadorias e sobre as quais incide normalmente o ICMS. Salienta que as vendas realizadas foram feitas a consumidores finais, que não praticam operações posteriores.

Conclui o recorrente, através da análise do Parecer do tributarista Marco Aurélio Greco, publicado na Revista Dialética de Direito Tributário nº 128, de maio de 2006, que:

1. No caso concreto, houve o correto recolhimento do ICMS-ST sobre as operações de vendas interestaduais de lubrificantes a consumidores finais situado na Bahia, uma vez que o imposto por substituição tributária é devido ao Estado de destino das mercadorias;
2. A operação tributada é aquela que provocou a ocorrência do real fato gerador, qual seja, a operação interestadual das vendas praticadas pelo recorrente (apesar da incidência do tributo ter sido deslocada para o momento da entrada da mercadoria no Estado de destino, como técnica para viabilizar a arrecadação).

Dessa forma, ante a inexistência de operações internas e a consequente inaplicabilidade do § 8º, da cláusula 3ª, do Convênio nº 03/90 ao caso, defende o recorrente a reforma da Decisão recorrida.

A PGE/PROFIS, às fls. 235 a 238 do PAF, opina pelo não provimento do Recurso Voluntário, por considerar:

- Que as infrações não foram atingida pela decadência, uma vez que o Auto de infração foi lavrado em dezembro de 2006 e reporta-se a fatos ocorridos em 2001 e 2002, visto que a lei estadual, utilizando-se do permissivo legal – art. 150, § 4º, do CTN – prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS, para o primeiro dia do exercício seguinte, do que cita doutrina e jurisprudência.
- Que a legislação estadual prevê de forma clara a inclusão do ICMS na base de cálculo, consagrando a natureza de um imposto “por dentro”, como pacificado pelo STF, conforme decisões às fls. 195/197, estando a questão disposta de forma clara no art. 17, XI, § 1º, I, da Lei nº 7.014/96. Assim, não que se discutir, na esfera administrativa, a legalidade ou constitucionalidade da exigência fiscal.
- Defende que, contrário do que faz crer o recorrente, o Convênio ICMS nº 03/99, em sua cláusula 8ª, não determina a inclusão na base de cálculo do próprio ICMS apenas nas operações internas. Em verdade, tal dispositivo apenas explicita que no caso de adoção do preço fixado pela autoridade competente, para as operações internas, deve ser incluído na base de cálculo o montante do próprio imposto. Assevera que tal dispositivo deve ser interpretado de forma sistemática, não podendo ser analisado de forma isolada, sob pena de se concluir equivocadamente que o ICMS somente compõe a sua própria base de cálculo nas operações internas, o que seria um contra senso.

## 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.

Preliminarmente, devo ressaltar que, embora o § 4º do artigo 150 do CTN estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual após decorridos cinco anos previstos legalmente, é aceito pelo sujeito ativo da relação tributária.

Contudo, tal entendimento não se pode aplicar quanto às operações e lançamentos em que o sujeito passivo omite do Fisco, deixando de oferecer a tributação, levando o Poder Tributante a recuperá-los mediante lançamento de ofício. Tal entendimento não pode ser diferente, uma vez que se não houve lançamento e, consequentemente, oferecimento à tributação do *quantum* exigido. Assim, não se pode falar em “*tributos sujeitos ao lançamento por homologação*”.

Portanto, o prazo para contagem da decadência deve ser o previsto no artigo 173, inciso I, do CTN, o qual estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

No presente caso, o descumprimento da obrigação tributária ocorreu no período de junho de 2001 a dezembro de 2002 e o Auto de infração foi lavrado em 30/11/2006, logo dentro do prazo para a constituição do crédito tributário, o qual se extinguiria em 31/12/2006. Portanto, não se operou a decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário.

Também, concordo com o Parecer da PGE/PROFIS acerca da improriedade da discussão, na esfera administrativa, sobre a legalidade ou constitucionalidade da exigência fiscal, em razão das prescrições que regulamentam o processo administrativo fiscal.

No mérito, observo que a autuação diz respeito às “operações subseqüentes”, 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, constituindo o respectivo destaque do imposto mera indicação para fins de controle.

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, 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 subseqüentes”.

Efetivamente, o que se buscou preservar foi o instituto da substituição tributária plenamente aplicável à espécie e ao ramo de atividade do recorrente, dando aplicabilidade às disposições contidas no Convênio ICMS 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).

Por fim, endosso o entendimento explanado na Decisão recorrida de que: “...por se tratar de operações interestaduais de saídas de lubrificantes para consumidores finais, tais operações gozam de imunidade, ou seja, não há tributação pelo ICMS nessas operações, significando dizer que no preço cobrado não está embutido o ICMS relativo às operações e como as operações posteriores são tributadas normalmente, o contribuinte substituto está obrigado, na apuração do imposto, a agregar o ICMS correspondente à operação interna neste Estado, para determinação do valor a ser retido na fonte”.

Do exposto, 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, em decisão por maioria, com voto de qualidade da presidente, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de infração nº 206960.0070/06-7, lavrado contra **SHELL BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$71.430,41, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR - Conselheiros (as): Fernando Antonio Brito de Araújo, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO - Conselheiros: Oswaldo Ignácio Amador, Fábio de Andrade Moura e Valnei Sousa Freire.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de outubro de 2007.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO - RELATOR

ÂNGELI MARIA GUIMARAES FEITOSA - REPR. DA PGE/PROFIS