

**A. I. N°** - 206960.0011/07-9  
**AUTUADO** - TOTAL LUBRIFICANTES DO BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - JUAREZ ANDRADE CARVALHO e GILSON LIMA SANTANA  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 12.09.07

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

##### ACORDÃO JJF N° 0264-04/07

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO ATACADISTA. **a)** IMPOSTO RETIDO E NÃO RECOLHIDO. Autuado comprovou a efetivação dos recolhimentos. Acusação insubsistente. **b)** RETENÇÃO A MENOS. FALTA DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DO IMPOSTO, O MONTANTE DO PRÓPRIO IMPOSTO. O ICMS é parte integrante da base de cálculo. No período objeto da autuação, a legislação previa que o ICMS incide sobre ele próprio (EC 33/01). Infração subsistente. **c)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Item não impugnado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 28/05/07, para exigir ICMS no valor de R\$46.320,92, acrescido das multas de 60% e 150%, relativo às seguintes infrações:

01. Deixou de proceder ao recolhimento do ICMS retido, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia de lubrificantes derivados de petróleo nas operações de vendas para consumo - R\$1.204,48.

02. Procedeu a retenção a menos do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado, em razão da não inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS-ST, referente as operações de vendas de lubrificantes e derivados de petróleo para consumo de contribuintes localizados no Estado da Bahia - R\$43.191, 16.

03. Deixou de proceder a retenção do ICMS e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição relativo às operações subseqüentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia de lubrificantes derivados de petróleo e do diferencial de alíquota de lubrificantes não derivados de petróleo nas operações de vendas para consumo - R\$1.925,28.

O autuado, na defesa apresentada às fls. 194 a 201, inicialmente discorre sobre as infrações e diz que as mesmas tiveram como enquadramento as cláusulas primeira, terceira, quinta e sexta do Convênio ICMS 03/99, que disciplina o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo, mas que não pode prosperar pelas razões que passou a expor.

Relativamente a primeira infração, afirma que não procede a acusação de que deixou de efetuar o recolhimento do ICMS retido, de acordo com as Guias de Recolhimento de Tributos Estaduais (GNRE) referente ao período fiscalizado que junta ao processo, devidamente autenticadas, o que elide esta exigência fiscal.

Com relação a segunda infração, transcreve as cláusulas 3ª, 5ª e 6ª do Convênio ICMS 03/99 e diz que os citados dispositivos determinam como deve ser apurada a base de cálculo do imposto a ser retido pelo contribuinte substituto, a alíquota aplicável e o prazo do recolhimento do imposto.

Salienta que a cláusula 4ª do mencionado Convênio, que transcreveu a fl. 199, estabelece regras para as operações de venda de lubrificantes derivados de petróleo não destinado a industrialização ou comercialização, tomando como base de cálculo para retenção do ICMS, o preço de aquisição do estabelecimento destinatário da mercadoria.

Quanto ao mérito da autuação, tece as seguintes considerações:

- 1) A Constituição Federal preconiza que não incide ICMS nas operações interestaduais de petróleo, lubrificantes e combustíveis (art. 155, § 2º, X, “b”);
- 2) O art. 7º RICMS/SP, que transcreveu a fl. 200, prevê a não incidência do ICMS nas operações interestaduais dos citados produtos.

Argumenta que a pretensão do Fisco baiano não pode prosperar, tendo em vista que não há incidência do ICMS na operação própria realizada pela impugnante, por força da imunidade constitucional e entende que não é possível incluir na base de cálculo do imposto devido por substituição, um valor que sequer pode ser mensurado.

Acrescenta que a cláusula quarta do Convênio ICMS 03/99, determina apenas que na base de cálculo do ICMS devido por substituição em operações de vendas a consumidor final, “será o valor da operação, entendendo-se como tal o preço de aquisição pelo destinatário, o qual, por óbvio, não contempla qualquer ICMS “próprio”, posto que não devido”.

Conclui dizendo que não há aplicabilidade dos dispositivos enumerados pelo preposto fiscal, por falta de subsistência dos pressupostos que se funda no caso concreto e por inobservância de verdade material dos fatos ocorridos, não podendo persistir qualquer outra fundamentação interpretativa, por ferir a regra da matriz constitucional de imunidade anteriormente citada. Requer a improcedência da infração.

Com relação a terceira infração, reconhece que não procedeu a retenção do ICMS devido por substituição, também do imposto de diferencial de alíquota e informa que procedeu o recolhimento dos valores exigidos nesta infração, devendo juntar posteriormente aos autos, o comprovante do seu pagamento.

Por fim, requer que o Auto de Infração seja julgado improcedente, nas hipóteses em que a exigência se faz indevida.

Os autuantes, na sua informação fiscal às fls. 229 a 236, inicialmente discorrem sobre as infrações e as alegações defensivas e com relação a infração 1, diante dos comprovantes de recolhimentos efetuados por meio de GNRE juntados com a defesa, acatam e reconhecem como procedente as alegações do autuado.

No tocante à infração 2, relativo a retenção do ICMS a menos em virtude da não inclusão do imposto na base de cálculo em operações de venda a consumidores finais localizados no Estado da Bahia, afirmam que os argumentos apresentados na defesa são infundados perante a infração cometida.

Dizem que a Lei Complementar (LC) 87/96, delimitou o alcance da tributação do ICMS e atribuiu competências aos estados para legislar, inclusive a responsabilidade pelo pagamento do imposto como contribuinte substituto, conforme artigos 6º e 9º, que transcreveu a fl. 231. Ressaltam que a mencionada Lei não detalha os procedimentos de cálculo do imposto, o que veio a ser feito pela Lei 7.014/96 do Estado da Bahia, conforme disposto no seu art. 17, XI, § 1º, transcrito à fl. 232, o qual estabelece que integra a base de cálculo o montante do próprio imposto do valor da operação na unidade federada de origem.

Salientam que já existe um entendimento neste sentido, com base nas decisões do contencioso administrativo, a exemplo do acórdão 142-11/04, cuja ementa transcreveu a fl. 232, decisão do STF,

conforme Recurso Especial (RE) 86.653-SP que transcreveu a fl. 233, cujo relator foi o Ministro José Delgado e RE 251.326-SP fundamentado na descrição do Agravo Regimental 101.907, cujo relator foi o Ministro Ari Pargendier.

Esclarece que ao contrário do que foi afirmado pelo defendente, por força do art. 155 da CF88, não incide ICMS sobre as saídas de derivados de petróleo nas operações interestaduais, mas sim a entrada da mercadoria no Estado de destino e que na situação presente, alcança o autuado. Ressalta que deve ser interpretado o disposto na cláusula 4ª do Convênio ICMS 03/99: “o preço de aquisição pelo destinatário”, como o preço da mercadoria com a inclusão do ICMS na base de cálculo e que não tendo o autuado feito esta inclusão, nas operações objeto da autuação, entendem que são descabidas as alegações defensivas, por ausência de fundamentação legal e requerem a procedência desta infração.

Relativamente à infração 3, dizem que tendo sido reconhecida pela impugnante, deixam de formular qualquer contra-argumento, esclarecendo que não podem considerar como pago até que seja efetivamente comprovado o seu pagamento.

Concluem dizendo que não tendo o defendente comprovado as incorreções e impropriedades alegadas na impugnação, fica mantida a exigência fiscal.

Consta às fls. 240/241, requerimento de juntada e cópia da guia que comprova o pagamento do valor relativo à infração 3.

## VOTO

O Auto de Infração acusa o contribuinte de não ter feito a retenção e do recolhimento a menos do ICMS devido por substituição, por força de Convênio ICMS.

Quanto à primeira infração, o autuado juntou documentos com a defesa para provar que o ICMS retido exigido foi recolhido tempestivamente, o que foi reconhecido pelos autuantes na informação fiscal. Pelo confronto do demonstrativo à fl. 12 com os documentos juntados às fls. 221 a 227, constato que as notas fiscais de nºs 68312, 68821, 68935, 86869 e 103504, relativo aos meses de 02/04, 08/04 e 08/05, foram relacionadas nos demonstrativos às fls. 222, 225 e 227 e o ICMS-ST correspondente foi recolhido por meio das GNRE acostadas às fls. 221, 224 e 226. Dessa forma, deve ser afastada integralmente a exigência fiscal. Infração insubsistente.

No tocante à segunda infração, em resumo o autuado afirmou que de acordo com:

- a) A CF88, não incide ICMS nas operações interestaduais de petróleo, lubrificantes e combustíveis (art. 155, § 2º, X, “b”), regra esta contemplada no art. 7º RICMS/SP;
- b) As cláusulas 3ª, 5ª e 6ª do Convênio ICMS 03/99, a base de cálculo nas operações de venda destes produtos é o preço de aquisição do estabelecimento destinatário.
- c) Não há incidência do ICMS na operação realizada e não deve ser incluído na base de cálculo do imposto devido por substituição, um valor que não pode ser mensurado.

A Constituição Federal, no art. 155, § 2º, XII, “i” com a redação dada pela Emenda Constitucional nº 33, de 11 de dezembro de 2001, estabelece que cabe à lei complementar fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

No tocante a substituição tributária, a Lei Complementar 87/96 estabelece no seu art. 9º, I que a adoção do regime de substituição tributária em operações interestaduais dependerá de acordo celebrado entre os Estados interessados, podendo ser atribuída ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subsequentes e quando as mercadorias forem destinadas a consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente. (art. 6º, § 1º e 2º).

Por sua vez, o art. 13 da mencionada Lei determina que:

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto, inclusive na hipótese do inciso V do caput deste artigo (Redação dada pela LC nº 114, de 16/12/02, sendo que a redação originária, já estabelecia: "§ 1º Integra a base de cálculo do imposto").*

Conforme acima exposto, a partir da promulgação da Emenda Constitucional nº 33/2001, que acrescentou o § 2º do art. 155 da Constituição Federal, foi delegado à lei complementar fixar a base de cálculo, de modo que o montante do imposto a integre, também na importação do exterior de bem, mercadoria ou serviço.

Já a Lei estadual do ICMS, Lei nº 7.014/96, no seu art. 17, § 1º, I estabelece:

...

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

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

Observe que com a promulgação da Constituição Federal/88, foi extinto o Imposto Único sobre Combustíveis Líquidos e Gasosos (IUCLG) e para manter o princípio de unicidade da tributação sobre os fatos geradores do imposto extinto, ficaram imune na origem à operação mercantil entre Estados, tributando a operação no destino, ou seja, cabendo o imposto ao Estado onde for dado o destino final da mercadoria.

A regra matriz do ICMS é que o imposto integra a sua própria base de cálculo, regra esta que é aplicada indistintamente nas operações tributadas pelo imposto (interna e interestadual). Nas operações interestaduais contempladas com a imunidade, a partir da EC 33/01, foi instituído que o imposto integra a sua própria base de cálculo. Logo, da mesma forma que ocorre nas operações internas, nas operações interestaduais sendo as mesmas contempladas com imunidade, é certo que nestas operações o imposto não está contido na sua base de cálculo e sendo regulamentado pelo Convênio ICMS 03/93, que o sujeito passivo é o estabelecimento autuado, ao fazer a retenção do imposto nas operações interestaduais não destinadas à industrialização ou à comercialização deve integrar o ICMS à sua própria base de cálculo.

Dessa forma, a Cláusula quarta do mencionado Convênio ao estabelecer que nas operações interestaduais realizadas com mercadorias não destinadas à industrialização ou à comercialização “a base de cálculo é o valor da operação”, não deve ser interpretada literalmente e sim no contexto de que a regra geral é que o imposto integra a sua própria base de cálculo e estando esta operação desonerada da tributação na origem (imune), ao tributar no destino deve reconduzir à sua regra matriz, ou seja, integrar o imposto à sua base de cálculo.

Conforme salientado pelos autuantes, já existe um entendimento neste sentido nas decisões do contencioso administrativo relativo a operações interestaduais com combustíveis e lubrificantes, conforme os Acórdãos CJF 14-12/07, CJF 20-11/07 e CJF 123-12/07, nas quais foram mantidas as decisões da primeira instância do posicionamento de que o ICMS integra a sua própria base de cálculo. Da mesma forma, o STF prolatou sentenças no RE 86.653-SP e RE 251.326-SP fundamentado na descrição do Agravo Regimental 101.907, decidindo que o ICMS integra sua base de cálculo.

Por tudo que foi exposto, concluo que o ICMS integra a sua base de cálculo, e nas operações interestaduais imunes à tributação do ICMS, destinadas a consumidores finais, sendo o imposto devido ao Estado onde está localizado o destinatário das mercadorias, no cálculo do imposto deve ser integrado o ICMS à sua base de cálculo, ou seja, a base de cálculo do ICMS corresponde ao valor da operação somado ao próprio tributo, nos termos do art. 17, § 1º, I, da Lei nº 7.014/96, em consonância com o art. 13 da LC 87/96, que prevê a integração à base de cálculo do montante do próprio imposto. Concluo pela subsistência da infração.

Relativamente à terceira infração, o autuado na sua defesa reconheceu não ter procedido a retenção do ICMS, conforme previsto no Convênio ICMS 03/99. Portanto, não havendo qualquer controvérsia, deve ser mantida integralmente esta infração. Infração subsistente.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o valor recolhido.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206960.0011/07-9**, lavrado contra **TOTAL LUBRIFICANTES DO BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$45.116,44**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de setembro de 2007.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR