

**A. I. N°** - 206930.0008/08-0  
**AUTUADO** - CASTROL BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - NIWTON DE BARROS MACÊDO e WALTER CAIRO DE OLIVEIRA FILHO  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 03.09.2009

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0274-02/09

**EMENTA.** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. (LUBRIFICANTES DERIVADOS DE PETRÓLEO). BASE DE CÁLCULO. ERRO NA SUA APURAÇÃO. FALTA DE INCLUSÃO DO IMPOSTO EM SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. **a)** RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOS; **b)** FALTA DE RETENÇÃO E RECOLHIMENTO. As mercadorias objeto da autuação estão enquadradas no regime de substituição tributária, e o Convênio ICMS nº03/99, prevê a faculdade de o Estado de destino atribuir a obrigação pela retenção do imposto ao remetente da mercadoria, nas operações interestaduais. A legislação baiana, com base no referido convênio, prevê a retenção do imposto pelo remetente, com integração do seu valor em sua própria base de cálculo. A falta de inclusão do seu montante ocasiona uma redução irregular que contraria a norma tributária vigente. Infração não elidida. Excluídas as operações destinadas ao consumo próprio pelos adquirentes. Infração parcialmente subsistente. Não acolhidas as arguições de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 07/10/2008, lança o valor de R\$499.237,09, acrescido de multa de 60%, em razão do cometimento das seguintes infrações:

- 1 – 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 no Estado da Bahia. Consta que houve erro na determinação da base de cálculo referente a vendas de lubrificantes derivados de petróleo para comercialização e consumo de contribuinte localizado no Estado da Bahia, sem a devida inclusão do próprio ICMS em sua base de cálculo, sendo exigido o ICMS no valor de R\$486.287,53;
- 2 – 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, sendo exigido o imposto no valor de R\$12.949,56.

O autuado, por seus advogados apresenta defesa, às fls. 24 a 38 dos autos, fazendo breve relato da acusação, suscita inicialmente nulidade do Auto de Infração, alegando falta de cumprimento dos requisitos legais, bem como requer a decadência do lançamento do crédito tributário do exercício de 2003.

Em relação a primeira preliminar transcreve o Art.142 do Código Tributário Nacional, para falar da importância da identificação da matéria tributável. Diz que o fisco tem por obrigação fornecer todas as informações ao sujeito passivo.

Argumenta que em relação à Infração 02, o autuante fere o citado art. 142 do CTN, porque pela descrição da infração, deixou de identificar a matéria tributável. Diz que a falta da identificação gera nulidade do lançamento tributário, sendo que para defender sua tese, transcreve Acórdãos do Conselho de Contribuintes Federal e entendimento sobre o assunto, do Professor Hely Lopes Meirelles, fls. 27 e 28.

Aduz que o sujeito passivo tem de saber detalhadamente daquilo que está sendo cobrado e autuado, sob pena de afronta aos princípios da segurança jurídica, ampla defesa e do contraditório.

Quanto à decadência argüida, profere que cabe ao contribuinte apurar a base de cálculo do ICMS e realizar seu recolhimento para posterior homologação pelo fisco, no prazo de 05 anos contados da ocorrência do fato gerador. Sustenta que se não o fizer no referido prazo, o lançamento será considerado homologado e definitivamente extinto o crédito tributário. Defende que seguindo esse entendimento o crédito tributário relativo aos fatos geradores ocorridos até 19/11/2003, estão fulminado pela decadência. Transcreve Acórdãos de julgamentos dos conselhos de contribuintes federal sobre essa matéria, fls.30 e 31.

Reitera seu entendimento de que os créditos tributários decorrentes de todos os fatos geradores que ocorreram até 19/11/2003, tanto da primeira quanto da segunda infração estão decadentes face o lapso temporal maior do que 05 anos, permitido por lei para a constituição do crédito tributário, entre a ocorrência dos fatos geradores e a lavratura do Auto de Infração, 19/11/2008, citando os art.150 e 156, V do CTN.

No mérito, frisa que a base de cálculo das operações sujeitas à substituição tributária foi fixada pelo art. 6º, da Lei Complementar nº 87/96, em seguida transcreve o seu art. 8º, II, §2º. Destaca que pelos dispositivos legais mencionados a base de cálculo do ICMS substituição tributária é o preço máximo de venda fixado pela autoridade competente ou, na ausência de tal preço, o resultado obtido pela soma do valor da operação, frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário e da margem de valor agregado.

Enfatiza que pela autuação o fisco quer fazer crer que à base de cálculo deve ser incluído o ICMS sobre o valor da operação, diz que não há norma neste sentido.

Argui que nas operações normais a base de cálculo do ICMS é composta pela inclusão do seu próprio montante.

Defende que a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, não inclui o ICMS em seu próprio montante.

Pontua que o lançamento ao invés de ater-se ao valor da operação, aplicou a ele o fator 0,83, de modo a apurar a base de cálculo do ICMS por substituição. Garante que assim os autuantes adicionaram duas vezes o ICMS na base de cálculo, porque já havia sido incluído o mesmo no valor da operação própria.

Informa que adotou o entendimento em que o ICMS era devido tanto ao Estado de origem quanto ao de destino, enquanto que os autuantes consideram que o ICMS era devido somente ao Estado da Bahia, de destino, destaca que o fato é que houve o cálculo, o destaque e o recolhimento do ICMS ao Estado do Rio de Janeiro.

Aduz que o artigo 8º da Lei Complementar nº 87/96, nada trata, sobre a inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo, diz que o ICMS da operação própria foi incluído no valor do produto, mas não foi considerado pela fiscalização.

Defende que improcede a inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo para efeito de apuração da base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, aduz que a fiscalização deve considerar o ICMS da operação própria incluído no valor dos produtos.

Cita e transcreve o art, 155, II, §2º, X, “b” da Constituição Federal, bem como o art. 3º, III da Lei Complementar 87/96, para dizer que não há incidência do ICMS sobre as operações interestaduais com derivados de petróleo, destinadas à industrialização ou a comercialização.

Destaca que a empresa Ford Motors Company Brasil Ltda., fls. 56 e 56, enviou declaração atestando a utilização no processo industrial, das mercadorias que lhe foram vendidas, aduz que nesse caso não ocorreu qualquer operação subsequente à venda para a FORD que justificasse o recolhimento do imposto.

Assevera que os dispositivos do Convênio ICMS nº. 03/99 não têm o condão de impor retenção de imposto por substituição tributária sobre operações em que o ICMS não incide, por força de norma constitucional. Cita e transcreve ementa nº 361.756 da Primeira Turma do Superior Tribunal de Justiça, defendendo o mesmo entendimento.

Reitera o seu entendimento que não é a responsável pelo suposto não emprego das mercadorias por ele vendidas em processo de industrialização pelo destinatário.

Conclui pedindo que o Auto de Infração seja julgado nulo, ou caso não seja a nulidade acolhida que seja julgado improcedente.

Os autuantes, às fls. 60 a 67, apresentam a devida informação fiscal, discorrendo inicialmente sobre a autuação e as alegações defensivas, aduz que em relação ao item 1, o autuado não alcançará sua pretensão, porque não há sustentação fática nem jurídica para as suas alegações.

Sustenta que quanto à decadência argüida, não assiste razão ao autuado, porque o Auto de Infração foi lavrado em 07/10/08, o autuado tomou ciência em 19/11/08 abrangendo o período de 01/01/2003 a 19/11/2003, e que o prazo decadencial ocorreria em 19/11/08, diz que tal assertiva é entendimento já pacificado na jurisprudência dos tribunais superiores, bem como de reiteradas decisões do CONSEF acórdão CJF 274-12-02.

Frisa que quanto à alegação de inclusão indevida do ICMS na sua própria base de cálculo, a Lei Complementar nº 87/96, por ser lei maior e geral, determinou e delimitou o alcance da tributação do ICMS, e atribuiu competência aos Estados para legislar através das Leis Estaduais, consoante art.6º e 9º, que transcreve.

Observa que a mencionada Lei Complementar não detalha os procedimentos de cálculos dos impostos específicos para os inúmeros produtos, mercadorias e serviços sujeitos ao ICMS. Afirma que esses detalhamentos ficam a cargo das Leis Estaduais, que não podem ultrapassar os limites determinados pela citada LC. Neste sentido cita e transcreve o art. 17, XI, §1º, I da Lei nº 7.014/96, do ICMS no estado da Bahia, para dizer que a base de cálculo do imposto nas operações de vendas de lubrificantes para consumo é o valor da operação, integrando esta base de cálculo o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Assevera que existem previsão legal e decisões de tribunais administrativos que amparam a ação fiscal e reproduz textualmente ementas dos CONSEF da Bahia, Acórdãos CJF nº 0142-11/04, JJF nº 0048-05/05, JJF nº0049-05/05, bem como do Superior Tribunal de Justiça, Recursos Especiais nº 86.653-SP, 251.326-SP.

Argumenta que é necessário que o autuado entenda que por força do artigo 155, § 2º inc. X, b da CF/88, não incide o imposto na saída da mercadoria derivada de petróleo, mas incide sim o ICMS na entrada junto ao Estado de destino e esse fato gerador (a entrada de derivados de petróleo para uso e consumo) é afeto ao adquirente da mercadoria. Afirma que em razão disto, estando o autuado qualificado na condição de substituto tributário Interestadual (substitui o adquirente na retenção e recolhimento do ICMS-ST), e tendo o regime da substituição tributária o objetivo 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 ).

De todo o exposto, fica claro que "o preço de aquisição pelo destinatário" previsto na Cláusula Quarta do Convênio ICMS 03/99, ressaltada 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.

Defende que a alegação do autuado de que não deve ser incluído o ICMS na base de cálculo é improcedente e descabida, porque carece de fundamentação legal.

Quanto à alegação de que houve o cálculo, o destaque e o recolhimento do imposto para o Estado do Rio de Janeiro, como também a inclusão do ICMS na Base de cálculo (doc. Fl. 33), esclarece que o autuado comercializa lubrificantes derivados e não derivados de petróleo. Aduz que os produtos não derivados não têm imunidade nas operações interestaduais, enquanto que os produtos derivados são imunes.

Destaca que o autuado foi intimado em 03/10/08 a remeter relação constando código do produto, descrição e se é ou não derivado de petróleo (Doc. Fl. 68). A intimação foi atendida conforme relação dos produtos (Docs. Fls. 69/77).

Argumenta que a informação de que houve cálculo, destaque e recolhimento do imposto para o Rio de Janeiro, são referentes aos produtos não derivados de petróleo, os quais não constam do levantamento. Garante que o presente levantamento refere-se apenas aos produtos derivados de petróleo, imune nas operações interestaduais, destinados a comercialização e/ou consumo no Estado da Bahia, tendo como erro na determinação da base de cálculo, a não inclusão do ICMS nos casos de vendas para consumo, e erro na classificação do produto quando para comercialização, conforme demonstrativos do ICMS retido a menos, constantes no CD (Doc. 09) enviado ao autuado, via e-mail(doc. fl. 20), e confirmado o recebimento(doc. fl. 21).

Profere que em relação ao Item 02, conforme demonstrativos (Docs. Fls. 10/18), observa-se que são vendas destinadas à comercialização pelos postos de gasolina, exceto as operações destinadas para o consumo da Bouzas MacielInd. e Com. Ltda., cuja atividade é a fabricação de artefatos de material de plástico, e apenas uma venda para consumo, destinada a FORD em 15/08/06, NF 502240 com ICMS no montante de R\$5.623,55. Salaria que tal valor foi excluído da presente autuação, após a apresentação da declaração da empresa, por concordar com a exclusão deste valor no levantamento fiscal, ficando reduzido o valor total para R\$7.326,01, relativo a este item.

Conclui dizendo que deve ser mantida a autuação, relativa a infração número 01, no valor original de R\$ 486.287,53, e retificada a infração de número 02, com a exclusão do ICMS no valor de R\$ 5.623,55, ocorrência em agosto/06, reduzindo o total da infração para R\$ 7.326,01, pedindo que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente.

#### **VOTO**

Afasto, preliminarmente, à arguição inicial de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, de falta de cumprimento dos requisitos legais, tendo em vista que, examinando as peças processuais, verifica-se que o Auto de Infração foi lavrado, com a indicação de cada nota fiscal; o seu destinatário com respectivo CNPJ; cada item correspondente; valor do produto; a base de cálculo da substituição tributária utilizada; bem como o ICMS devido. Agrupando-se por mês e totalizando o imposto devido. Logo o demonstrativo existente é analítico, detalhado e claro, possibilitando o exercício da ampla defesa e do contraditório, como, fato, inclusive, que fica evidente na defesa apresentada aos valores exigidos e lançados no demonstrativo elaborado pelos autuantes.

Ressalto que não foi constatado qualquer erro ou vício constante do art. 18 do RPAF/99, que possibilite a decretação de nulidade no lançamento, ora em lide.

Quanto à decadência argüida, o impugnante, albergado principalmente, no que dita o §4º do art. 150 do CTN, argumenta ter decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário concernente aos fatos geradores ocorridos até 19/11/2003, alegando que se passaram mais de 5 anos da ocorrência dos fatos geradores até a lavratura do Auto de Infração.

Ressalto que essa questão, através de inúmeros acórdãos, é plenamente pacificada neste CONSEF. A legislação do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento e, por isso, não é acatada a alegação referente à determinação do art. 150, § 4º, do CTN, que prevê: “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador”.

O disposto no art. 107-A, I do COTEB, instituído pela Lei nº 3.956/81, que em sua essência transcreve o art. 173, I do CTN, estabelece como prazo de decadência 5 anos, contado do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Por tal razão, a decadência dos fatos relativos aos meses do exercício de 2003, somente se operaria após o dia 31/12/2008.

O Auto de Infração teve sua ciência pelo autuado em 19/11/2008, o período fiscalizado foi entre 01/01/2003 à 31/12/2006, portanto menos de 05 anos do início dos procedimentos fiscais, ou mesmo da ciência do Auto de Infração. Sendo assim, não há o que se falar em decadência ou prescrição.

No mérito, o presente lançamento de ofício, traz a exigência do ICMS, em razão de o autuado ter deixado de proceder a retenção do ICMS, bem como por ter feito a sua retenção a menos e o conseqüente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de lubrificantes e derivados de petróleo para comercialização e consumo realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, ocasionado por erro na determinação da base de cálculo por não ter feito a devida inclusão do próprio ICMS em sua base de cálculo.

Em sua peça de defesa, arguiu que a base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, não inclui o ICMS em seu próprio montante, disse que “a autuação quer-se fazer crer que a base de cálculo deve ser incluído o ICMS sobre o valor da operação, apesar de inexistência de norma neste sentido.”

É importante assinalar que, para definir a matéria em questão, é necessário que se atente as determinações da legislação tributária vigente. A Constituição Federal não desce ao detalhe quanto à forma de cálculo do ICMS. Reservou este procedimento à legislação infraconstitucional.

Neste sentido determina a Lei Complementar 87/96:

*Art. 13. A base de cálculo do imposto é.*

.....

*§ 1º Integra a base de cálculo do imposto*

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

Sob a orientação da lei complementar, a Bahia editou a Lei nº 7.014/96. A base de cálculo do ICMS, sobre a matéria em questão, está regulamentada em seu art. 17, § 1º que, por sua vez, também está expressa no art. 52, do RICMS/97.

De sua análise, verifica-se que o ICMS é um imposto “por dentro”, ou seja, o seu montante integra a própria base de cálculo, (ao contrário do IPI, por exemplo), sendo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle.

Analisando os elementos constantes dos autos, observo que os produtos comercializados pelo autuado são lubrificantes derivados de petróleo, imune do ICMS quando das operações de saídas interestaduais, consoante previsto no art. 155, §2º, X, “b” da CF. Os referidos produtos nas operações internas no Estado da Bahia são tributados normalmente, apenas, atribui-se à refinaria e/ou distribuidoras a responsabilidade pela retenção e recolhimentos do imposto, internamente,

ou na qualidade de remetentes situados em outras unidades da Federação, em decorrência de acordo interestadual, (Conv. ICMS 03/99 – Cláusula primeira). No presente caso, com o fulcro da referida norma, está sendo atribuído pelo Estado da Bahia, ao autuado, a condição de contribuinte substituto, sujeito passivo por substituição, relativamente ao ICMS incidente sobre as operações com esses produtos, que na qualidade de remetente realizou vendas para contribuintes localizados no Estado da Bahia. Em relação à infração 1, vejo que o seu lançamento decorreu da falta de inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, enquanto que na Infração 2, na condição de substituto tributário, não realizou a retenção o conseqüente recolhimento do imposto, sendo lançado de ofício pelos autuantes, que incluíram, também, o montante do ICMS em sua própria base de cálculo. Nos dois casos, o contribuinte não colacionou aos autos elementos demonstrando a mencionada inclusão.

Ressalto que em relação ao Item 02, conforme demonstrativos (Docs. Fls. 10/18), observa-se que são vendas destinadas à comercialização pelos postos de gasolina, exceto as operações destinadas para o consumo da Bouzas Maciel Ind e Com. Ltda., cuja atividade é a fabricação de artefatos de material de plástico, e apenas uma venda para consumo, destinada a FORD em 15/08/06, NF 502240 com ICMS no montante de R\$ 5.623,55. Saliento que tal valor foi excluído da presente autuação, face a apresentação da declaração da referida empresa, por concordar com a exclusão deste valor no levantamento fiscal, ficando reduzido o valor total para R\$7.326,01, relativo a este item, no que concordo.

Alinhando-me com o entendimento dos autuantes, deve ser mantida a autuação, relativa a infração número 01, no valor original de R\$ 486.287,53, e retificada a infração de número 02, com a exclusão do ICMS no montante de R\$5.623,55, ocorrência em agosto/06, reduzindo o total da infração para R\$ 7.326,01.

Portanto à luz do Art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar 87/96, com seus termos contemplados no art. 17, § 1º da Lei nº 7.014/96, por sua vez, expresso no art. 52, do RICMS/97, está correto o procedimento fiscal de lançamento de crédito tributário, consubstanciado no presente Auto de Infração, em razão de o autuado ter deixado de proceder a retenção do ICMS, bem como por ter feito a sua retenção a menos e o conseqüente recolhimento, nos dois casos, aliados à não inclusão do ICMS em sua própria base de cálculo, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subseqüentes, nas vendas de lubrificantes derivados de petróleo para comercialização e consumo realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº lavrado contra **CASTROL BRASIL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$493.613,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e”, da Lei 7014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de agosto de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA - RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – JULGADOR