



PROCESSO Nº 1817442017-7

ACÓRDÃO Nº 635/2024

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A. (NOVA RAZÃO SOCIAL - VIBRA ENERGIA S.A)

Recorrida: GERÊNCIA EXECCUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: RICARDO RIBEIRO DE MATOS E HÉLIO JOSÉ DA SILVEIRA FONTES

Relator: CONSº. LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. ÓLEO COMBUSTÍVEL. INFRAÇÃO CONFIRMADA. PENALIDADE. REDUÇÃO. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Ao deixar de reter e recolher o ICMS Substituição Tributária nas operações de vendas interestaduais de óleo combustível para consumidor final domiciliado no Estado da Paraíba o sujeito passivo pratica infração, ficando sujeito ao pagamento do imposto com a multa por infração respectiva. Correta a atribuição da base de cálculo por dentro, na forma do art. 13, inciso VIII, combinado com o §1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzido na Lei nº 6.379/96.

- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, "g" da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...

A C O R D A M à unanimidade e de acordo com o voto do relator, pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Todavia, em atenção ao princípio da legalidade, altero de ofício a decisão monocrática para julgar *parcialmente procedente* o Auto de Infração



de Estabelecimento nº 93300008.09.00002996/2017-81 (fls. 03), lavrado em 14 de dezembro de 2017, contra a empresa PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A., inscrição Estadual nº 16.900.174-1, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R\$ 299.812,08 (duzentos e noventa e nove mil, oitocentos e doze reais e oito centavos)**, sendo R\$ 171.321,19 (cento e setenta e um mil, trezentos e vinte e um reais e dezenove centavos) de ICMS, por infringência ao art. 390, art. 391, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 128.490,88 (cento e vinte e oito mil, quatrocentos e noventa reais e oitenta e oito centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo o montante de **R\$ 42.830,31 (quarenta e dois mil, oitocentos e trinta reais e trinta e um centavo)** em virtude da aplicação da penalidade menos severa, nos termos do art. 106, II, “c” do CTN.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora, na forma regulamentar.

P.R.I.

Tribunal Pleno, Sessão realizada por meio de videoconferência, em 02 de dezembro de 2024.

LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA
Conselheiro

LEONILSON LINS DE LUCENA
Presidente

Participaram do presente julgamento os membros da Segunda Câmara de Julgamento, HEITOR COLLETT, VINÍCIUS DE CARVALHO LEÃO SIMÕES, PETRÔNIO RODRIGUES LIMA, LARISSA MENESES DE ALMEIDA, EDUARDO SILVEIRA FRADE, PAULO EDUARDO DE FIGUEIREDO CHACON E RÔMULO TEOTÔNIO DE MELO ARAÚJO.

SÉRGIO ROBERTO FÉLIX LIMA
Assessor



PROCESSO N° 1817442017-7

TRIBUNAL PLENO

Recorrente: PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A. (NOVA RAZÃO SOCIAL - VIBRA ENERGIA S.A)

Recorrida: GERÊNCIA EXECUCUTIVA DE JULGAMENTO DE PROCESSOS FISCAIS - GEJUP

Repartição Preparadora: CENTRO DE ATENDIMENTO AO CIDADÃO DA GR1 DA DIRETORIA EXECUTIVA DE ADM. TRIB. DA SECRETARIA EXEC. DA RECEITA DA SEFAZ - JOÃO PESSOA

Autuantes: RICARDO RIBEIRO DE MATOS E HÉLIO JOSÉ DA SILVEIRA FONTES

Relator: CONS. LINDEMBERG ROBERTO DE LIMA.

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. ÓLEO COMBUSTÍVEL. INFRAÇÃO CONFIRMADA. PENALIDADE. REDUÇÃO. LEI POSTERIOR MAIS BENIGNA. APLICAÇÃO. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE. ALTERADA DE OFÍCIO A DECISÃO RECORRIDA. RECURSO VOLUNTÁRIO DESPROVIDO.

- Ao deixar de reter e recolher o ICMS Substituição Tributária nas operações de vendas interestaduais de óleo combustível para consumidor final domiciliado no Estado da Paraíba o sujeito passivo pratica infração, ficando sujeito ao pagamento do imposto com a multa por infração respectiva. Correta a atribuição da base de cálculo por dentro, na forma do art. 13, inciso VIII, combinado com o §1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/96, reproduzido na Lei nº 6.379/96.

- Redução da penalidade aplicada com fulcro no art. 82, V, “g” da Lei 6.379/96, por aplicação do princípio da Retroatividade Benigna aos fatos geradores pendentes de julgamento, em observância à previsão contida no art. 106, II do Código Tributário Nacional - CTN.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário (fls. 55/58) interposto em face da decisão monocrática que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002996/2017-81 (fls. 03), lavrado em 14 de dezembro de 2017, contra a



empresa PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A., inscrição Estadual nº 16.900.174-1, em razão da seguinte infração:

0546 - FALTA DE RETENÇÃO E/OU RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. >> Contrariando dispositivos legais, o contribuinte deixou de reter e/ou recolher o ICMS – Substituição Tributária.

NOTA EXPLICATIVA: NAS OPERAÇÕES DE VENDAS INTERESTADUAIS DE ÓLEO COMBUSTÍVEL PARA CONSUMIDOR FINAL DOMICILIADO NO ESTADO DA PARAÍBA, EM QUE A MERCADORIA NÃO FOI SUBMETIDA À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA NAS OPERAÇÕES ANTERIORES, FOI DETECTADA FALTA DE INCLUSÃO DO ICMS NA BASE DE CÁLCULO, RESULTANDO EM DESTAQUE E RECOLHIMENTO A MENOR DO IMPOSTO DEVIDO POR SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, REFERENTE AOS MESES DE ABRIL E AGOSTO DE 2017. COMO A MERCADORIA É COMBUSTÍVEL DERIVADO DO PETRÓLEO NÃO HÁ INCIDÊNCIA DO ICMS NA OPERAÇÃO INTERESTADUAL, APLICANDO-SE O PRINCÍPIO DO DESTINO PREVISTO NA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, DEVENDO A BASE DE CÁLCULO SER O VALOR DA OPERAÇÃO COM INCLUSÃO DO ICMS. ACRESCENTE-SE AOS ARTIGOS DADOS POR INFRINGIDOS OS SEGUINTE: ART. 1º, §1º, IV C/C ART. 13º, DO DECRETO 29.537/2008 E ALTERAÇÕES POSTERIORES; ART. 12, XII E ART. 13, VIII C/C § 1º, I, DA LEI COMPLEMENTAR Nº 87/1996 E TAMBÉM O ARTIGO 14, § 1º, I DO RICMS/PB.

Em decorrência do fato acima descrito, os Representantes Fazendários lançaram o crédito tributário no valor total de **R\$ 342.642,38 (trezentos e quarenta e dois mil, seiscentos e quarenta e dois reais e trinta e oito centavos)**, sendo R\$ 171.321,19 (cento e setenta e um mil, trezentos e vinte e um reais e dezenove centavos) de ICMS, por infringência ao art. 390, art. 391, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 171.321,19 (cento e setenta e um mil, trezentos e vinte e um reais e dezenove centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

O auto de infração está instruído com as planilhas analíticas e sintéticas, referentes à apuração do ICMS – ST das notas fiscais de vendas interestaduais de óleo combustível (fls. 05 a 10).

Depois de cientificada regularmente por via postal, em 8/1/2018 (fl. 11), a Autuada, por intermédio de advogados devidamente habilitados para representá-la, ingressou com Impugnação (fls. 13/34), protocolada em 31 de janeiro de 2018.

Sem informação acerca da existência de antecedentes fiscais, foram os autos conclusos à instância prima (fls. 44/45), quando a Assessoria Técnica da Gerência Executiva de Julgamento de Processos Fiscais retornou o processo à Repartição Preparadora para o contribuinte ser notificado a assinar a peça reclamatória.

Realizada a correição processual (fls. 54), os autos foram distribuídos ao julgador fiscal *Christian Vilar de Queiroz*, que proferiu sentença às fls. 55/64, decidindo pela *procedência* do feito fiscal, conforme ementa abaixo transcrita:

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA - RETENÇÃO E RECOLHIMENTO A MENOR DE ICMS/ST. ÓLEO COMBUSTÍVEL.



Constatada a retenção e o recolhimento a menor do ICMS/ST, devido pela Autuada, na condição de substituta tributária, por força do Convênio nº 110/07, em operações interestaduais com produtos derivados de petróleo, destinados a consumidores finais localizados neste estado. Corretas todas as exigências de ICMS e Multa por Infração capitulada no art. 82, V, "g", da Lei nº 6.379/96.

AUTO DE INFRAÇÃO PROCEDENTE

Cientificado da decisão proferida pela instância prima pelo DT-e em 21/12/2020 (fls. 66/67), o sujeito passivo apresentou recurso voluntário em 18/1/2021 (fls. 68/76), onde expõe o seguinte:

- a) Ao contrário da base de cálculo do ICMS operação própria, que se caracteriza por ser um "imposto calculado por dentro", circunstância em que o valor do ICMS já está embutido no valor mercadoria, portanto, na base de cálculo do mencionado imposto, a base de cálculo do ICMS-ST não incorpora o valor do imposto. O ICMS-ST, por ser "calculado por fora", não incorpora, em sua base de cálculo, o valor do imposto;
- b) A Lei Complementar nº 87/1996, ao tratar expressamente do regime de sujeição passiva por substituição, determina, em seu art. 8º, inciso II, que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será: o preço de venda da mercadoria acrescido do valor do frete e das demais despesas debitadas ao estabelecimento destinatário da mercadoria e do percentual de valor agregado, ou seja, a margem de lucro;
- c) Para fins de distinção, o art. 13, § 1º, inciso I, da Lei Complementar nº 87/1996, referente à base de cálculo do ICMS da operação própria, dispõe que o montante do próprio imposto integra a base de cálculo do ICMS operação própria, o que, como demonstrado, não ocorre com o ICMS substituição tributária;
- d) Cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre as bases de cálculo, e assim fez a Lei Complementar nº 87/1996, em seus art. 8º e 13, ao disciplinar sobre as bases de cálculo do ICMS-ST e do ICMS operação própria;
- e) Portanto, por se tratar de matéria expressamente disciplinada em lei complementar, não há o que se discutir acerca da composição da base de cálculo do ICMS-ST. Embora se trate do ICMS, em virtude dos regimes distintos de apuração e recolhimento do referido imposto, há regras distintas aplicáveis à composição da base de cálculo para o ICMS-ST e o ICMS da operação própria;
- f) Da análise do auto de infração, consta expressamente na descrição da infração que a motivação do lançamento decorre de operação



interestadual envolvendo combustível derivado de petróleo e, por isso, sujeita ao regime da substituição tributária, devendo-se aplicar ao caso concreto o art. 8º, da LC nº 87/96 que trata expressamente da composição da base de cálculo do ICMS-ST e discrimina os valores que a compõem, sem qualquer referência ao valor do imposto;

g) Não há o que se falar em ausência de inclusão do ICMS-ST em sua própria base de cálculo, pois, conforme disciplina o art. 8º, da LC nº 87/96 o valor do imposto não deve ser incorporado à base de cálculo do ICMS-ST. Merece destaque, inclusive, a jurisprudência pacífica a respeito do tema, conforme REsp 1.027.786MG, julgado em 11/3/2008 pela Segunda Turma;

h) O julgador de primeira instância, entretanto, ao decidir pela procedência do auto de infração, fundamenta a sua decisão em contrariedade aos ditames constitucionais, sobretudo, ao art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, ao aplicar ao caso concreto o art. 13, inciso VIII e § 1º, da Lei Estadual nº 6.379/96, em detrimento ao art. 8º, da LC nº 87/96;

i) A multa aplicada no auto de infração no percentual de 200%, com fulcro no art. 82, V, “g” da Lei nº 6.379/96 não deve prosperar por violados os princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco, devendo a multa ser reduzida para um percentual de, no máximo, 20% (vinte por cento) do montante do crédito;

Diante de tudo quanto exposto, a Recorrente pleiteia que o presente Recurso Voluntário seja recebido em seu efeito suspensivo, nos termos do art. 77, da Lei nº 10.094/2013, e julgado provido para reformar a decisão proferida em primeira instância, de modo a reconhecer a improcedência do Auto de Infração nº 93300008.09.00002996/20 17-81.

Caso seja mantida a decisão por este Conselho de Recursos Fiscais, o que se admite apenas em atenção ao princípio da eventualidade, a Recorrente requer a extinção da multa de 200% (duzentos por cento) sobre o valor do crédito, ou, ao menos, a sua redução para um percentual de, no máximo, 20% (vinte por cento) do montante do crédito.

Remetidos ao Conselho de Recursos Fiscais, foram os autos distribuídos a esta relatoria, segundo critérios regimentais, para apreciação e julgamento.

Eis o breve relato.

VOTO

Em exame o recurso *voluntário* interposto contra decisão de primeira instância, que julgou *procedente* o Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002996/2017-81 (fls. 03), lavrado em 14 de dezembro de 2017, contra a empresa em epígrafe, por falta de retenção e/ou recolhimento do ICMS substituição tributária nos períodos de abril e agosto de 2017.



A acusação de falta de recolhimento do ICMS substituição tributária tem por fundamento os art. 390 e art. 391 do RICMS/PB, abaixo reproduzidos:

Art. 390. *Nas operações internas e interestaduais com os produtos constantes do Anexo 05, adotar-se-á o regime de substituição tributária, obedecendo-se aos percentuais nele fixados como índices mínimos de taxa de valor acrescido (TVA).*

§ 1º *A substituição tributária far-se-á mediante a retenção do imposto devido em função de operações antecedentes, concomitantes ou subseqüentes sujeitas a esse regime de tributação.*

§ 2º *Nas operações interestaduais, a substituição tributária obedecerá aos termos de convênios e protocolos de que o Estado da Paraíba seja signatário e, no que couber, às disposições deste Capítulo. (...)*

Art. 391. *Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto e respectivos acréscimos legais, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao:*

I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);

II - contratante de serviço ou terceiro, nas prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação de que participem (Lei nº 7.334/03);

IV – ao remetente da mercadoria, pelo pagamento do imposto devido na prestação de serviço de transporte contratado junto a transportador autônomo ou a empresa transportadora de outra unidade da Federação, não inscrita neste Estado.

(...)

§ 1º *A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto e respectivos acréscimos legais incidentes sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive, ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto. (...).*

§ 2º *A responsabilidade será também atribuída:*

I - ao contribuinte que realizar operação interestadual com petróleo, inclusive lubrificantes, combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, em relação às operações subseqüentes;

II - às empresas geradoras de energia elétrica, nas operações e prestações internas e interestaduais, na condição de contribuinte ou de substituto tributário, pelo pagamento do imposto e respectivos acréscimos legais, desde a produção ou importação até a última operação, sendo seu cálculo efetuado sobre o preço praticado na operação final, assegurado seu recolhimento ao Estado onde deva ocorrer essa operação.

§ 3º *Nas operações interestaduais com as mercadorias de que tratam os incisos I e II do parágrafo anterior, que tenham como destinatário consumidor final, o imposto incidente na operação será devido ao Estado onde estiver localizado o adquirente e será pago pelo remetente.*

Descumprida a obrigação principal, cabe a aplicação da multa por infração, arrimada no art. 82, V, “g”, *in verbis*:



Art. 82. As multas para as quais se adotará o critério referido no inciso II, do art. 80, serão as seguintes:

V - de 100% (cem por cento):

Nova redação dada ao “caput” do inciso V do “caput” do art. 82 pela alínea “c” do inciso I do art. 1º da Lei nº 12.788/23 - DOE DE 29.09.2023.

V - de 75% (setenta e cinco por cento):

(...)

g) aos que deixarem de reter, na qualidade de sujeito passivo por substituição, e/ou de recolher, nesta condição, o imposto retido na fonte;

Em apertada síntese, a Recorrente insurge-se da decisão monocrática que julgou *procedente* a acusação de falta de recolhimento do ICMS ST, ao argumento de que a decisão contrariou ditames constitucionais, sobretudo, ao art. 146, inciso III, alínea “a”, da Constituição Federal, ao aplicar ao caso concreto o art. 13, inciso VIII e § 1º, da Lei Estadual nº 6.379/96, em detrimento ao art. 8º, da LC nº 87/96.

Ora, não cabe razão à recorrente.

A constitucionalidade da inclusão do ICMS na sua própria base de cálculo é matéria pacificada pelo Supremo Tribunal Federal, expressa no RE 582461-SP, decidido em 18.05.2011 com repercussão geral. Examine-se:

“O TRIBUNAL, POR MAIORIA E NOS TERMOS DO VOTO DO RELATOR, CONHECEU DO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, CONTRA O VOTO DA SENHORA MINISTRA CÁRMEN LÚCIA, QUE DELE CONHECIA APENAS EM PARTE. NO MÉRITO, O TRIBUNAL, POR MAIORIA, NEGOU PROVIMENTO AO RECURSO EXTRAORDINÁRIO, CONTRA OS VOTOS DOS SENHORES MINISTROS MARCO AURÉLIO E CELSO DE MELLO. VOTOU O PRESIDENTE, MINISTRO CEZAR PELUSO. EM SEGUIDA, O PRESIDENTE APRESENTOU PROPOSTA DE REDAÇÃO DE SÚMULA VINCULANTE, A SER ENCAMINHADA À COMISSÃO DE JURISPRUDÊNCIA, COM O SEGUINTE TEOR: “É CONSTITUCIONAL A INCLUSÃO DO VALOR DO IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS NA SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO.” FALARAM, PELO RECORRIDO, O DR. AYLTON MARCELO BARBOSA DA SILVA, PROCURADOR DO ESTADO E, PELO AMICUS CURIAE, A DRA. CLÁUDIA APARECIDA DE SOUZA TRINDADE, PROCURADORA DA FAZENDA NACIONAL. AUSENTES, JUSTIFICADAMENTE, O SENHOR MINISTRO JOAQUIM BARBOSA E, EM VIAGEM OFICIAL À FEDERAÇÃO DA RÚSSIA, O SENHOR MINISTRO RICARDO LEWANDOWSKI. PLENÁRIO, 18.05.2011.” (DATA DE PUBLICAÇÃO DJE 18/08/2011 - ATA Nº 116/2011. DJE Nº 158, DIVULGADO EM 17/08/2011). (GRIFOU-SE).

Em seguida, no julgamento do RE 582.461-SP “reafirmou-se orientação fixada no julgamento do RE 212.209/RS (DJU de 14.2.2003), segundo a qual



a quantia relativa ao ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação e, por isso, integra a sua própria base de cálculo”¹.

Ao analisar a matéria o julgador da instância *a quo*, convenceu-se da *procedência* da infração sob os seguintes fundamentos, *ipsis litteris*:

“Quanto à alegação da Impugnante de que não há previsão em lei para a base de cálculo utilizada nos autos pela Fiscalização e que, ainda que houvesse base de cálculo prevista, a hipótese não contemplaria a base de cálculo utilizando o método de cálculo “por dentro” do imposto, corretamente sustenta a Fiscalização de que a base de cálculo para a apuração do tributo ora exigido está prevista no inciso VIII do art. 13 da Lei nº 6.379/96 (para as operações de uso e consumo) c/c art. 13, § 1º. Veja-se:

Conforme defende a Fiscalização, tendo em vista a imunidade constitucional prevista para as remessas interestaduais de derivados de petróleo para este estado (imunidade das operações próprias do remetente), para as operações destinadas ao uso e consumo, apurou o ICMS/ST utilizando como respectiva base de cálculo, o valor total da operação, e, posteriormente, efetuou a inclusão do imposto em sua própria base de cálculo.

Ou seja, dividiu-se o valor dos produtos por 0,82 (oitenta e dois centésimos) e aplicou-se sobre esse montante a alíquota de 18% (dezoito por cento), não

¹ Informativo STF, Brasília, 16 a 20 de maio de 2011 - Nº 627, disponível em

<http://www.stf.jus.br/arquivo/informativo/documento/informativo627.htm#ICMS>

REPERCUSSÃO GERAL ICMS e “cálculo por dentro” - 1

A inclusão de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços - ICMS em sua própria base de cálculo é constitucional. Essa a conclusão do Plenário ao, por maioria, desprover recurso extraordinário no qual sociedade empresária, contribuinte do tributo, sustentava, em síntese: a) a ocorrência de dupla tributação e afronta ao princípio da não-cumulatividade; b) o não-cabimento da taxa Selic na atualização do débito tributário, sob pena de majoração do imposto; e c) a natureza confiscatória da multa moratória fixada em 20% sobre o valor do débito. Preliminarmente, também por votação majoritária, conheceu-se do recurso, vencidos os Ministros Cármen Lúcia e Dias Toffoli, no que se refere à utilização da taxa Selic, ao fundamento de que a matéria restringir-se-ia ao âmbito infraconstitucional. No mérito, quanto a esse respeito, ressaltou-se que — não obstante a existência de precedentes desta Corte no sentido manifestado pelos Ministros acima referidos — estar-se-ia diante de recurso com repercussão geral reconhecida. Assim, reputou-se legítima a incidência da Selic como índice de atualização dos débitos tributários pagos em atraso. O Min. Gilmar Mendes, relator, aduziu que a questão poderia ser suscitada à luz do princípio da isonomia, bem como da legalidade, consoante já declarado pelo STJ sob a sistemática dos recursos repetitivos. No tocante ao método de cálculo “por dentro” da exação, reafirmou-se orientação fixada no julgamento do RE 212209/RS (DJU de 14.2.2003), segundo a qual a quantia relativa ao ICMS faz parte do conjunto que representa a viabilização jurídica da operação e, por isso, integra a sua própria base de cálculo. Por outro lado, tendo em conta a razoabilidade do importe da multa moratória, rechaçou-se a alegação de eventual caráter confiscatório. RE 582461/SP, rel. Min. Gilmar Mendes, 18.5.2011. (RE-582461)



diminuindo desse valor o ICMS destacado a título de operação própria, uma vez que a imunidade tributária prevista no art. 155, § 2º, X, b, da CF - que exclui da incidência do ICMS as operações que destinem a outros Estados combustíveis derivados de petróleo - beneficia o Estado destinatário, ao qual cabe todo o ICMS incidente sobre o produto.

Equivocado o entendimento da Impugnante ao afirmar que o critério utilizado para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST, deveria ser o exato valor da operação, sem nela estar incluído o ICMS da operação própria, pois não está de acordo com as diretrizes contidas nos acima citados dispositivos normativos. Importante dizer, ainda, que também não cabe razão a Impugnante em sua alegação de ausência de previsão legal para inclusão do ICMS na base de cálculo do ICMS ST, devido à suspensão dos efeitos da Cláusula oitava do Convênio CONFAZ nº 52/2017, na ADI 5866.

Na realidade, especificamente em relação ao critério utilizado para a determinação da base de cálculo do ICMS-ST, qual seja, o valor da operação de que decorrer a entrada dos produtos, nesta incluída o montante do próprio imposto, as autoridades fazendárias lançadoras observaram o disposto no inciso VIII do art. 13 da Lei nº 6.379/96 c/c art. 13, § 1º e, não, a Cláusula oitava do Convênio CONFAZ nº 52/2017, como entende a Impugnante.”

Assim, não há dúvida acerca da legalidade da inclusão do montante do imposto em sua própria base de cálculo, regra essa que não é nova, eis que inserida no ordenamento jurídico anteriormente à Emenda Constitucional nº 87/15.

A Lei Complementar nº 87/96, conforme o disposto no art. 146 da CR/88 estabelecia em seu art. 13, em sua redação original:

LC nº 87/96

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço;

IV - no fornecimento de que trata o inciso VIII do art. 12;

a) o valor da operação, na hipótese da alínea a;

b) o preço corrente da mercadoria fornecida ou empregada, na hipótese da alínea b; V - na hipótese do inciso IX do art. 12, a soma das seguintes parcelas: (...)

§ 1º Integra a base de cálculo do imposto:

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

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;



b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.”

Dessarte, a fundamentação do “cálculo por dentro” do imposto está alicerçada em disposição expressa da Lei Complementar nº 87/96, desde a sua publicação original em seu art. 13, § 1º, inciso I, conforme supra exposto, o que foi reforçado pela Lei Complementar nº 114/02, no que tange à sua aplicação para a hipótese do desembaraço aduaneiro das mercadorias ou bens importados do exterior.

Consoante a decisão *a quo*, bem como a nota explicativa que faz parte da acusação, a inclusão do ICMS na sua base de cálculo aplica-se na hipótese do inciso XII, do art. 12 da Lei nº 6.379/96, do fato gerador da entrada, no território do Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, senão, veja-se:

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento: (...)

XII - da entrada, no território do Estado, de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

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

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV, do art. 12, o valor da operação;

II - na hipótese do inciso II, do art. 12, o valor da operação, compreendendo mercadoria e serviço;

III - na prestação de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, o preço do serviço; (...)

VIII - na hipótese do inciso XII, do art. 12, o valor da operação de que decorrer a entrada; (...)

§ 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;

II - o valor correspondente a:

a) seguros, juros e demais importâncias pagas, recebidas ou debitadas, bem como descontos concedidos sob condição;

b) frete, caso o transporte seja efetuado pelo próprio remetente ou por sua conta e ordem e seja cobrado em separado.

Aliás, a hermenêutica é direta, visto que o disciplinamento do parágrafo aplica-se a todas as hipóteses dos incisos, não pode ser outro o entendimento. Assim, a base de cálculo é de fato o valor da operação que decorrer a entrada, incluindo-se nesta o valor do ICMS na forma realizada pelos diligentes auditores fiscais.

Ademais, nesse caso concreto, em especial, a operação anterior estava submetida à imunidade constitucional, de forma que o imposto foi destinado totalmente ao Estado da Paraíba, destinatário, na alíquota de 18%, de forma que não se aplicou



precisamente a formulação do art. 8º da LC nº 87/96, mas uma cobrança final e total do imposto, sem margem de valor agregado.

Em outra passagem, a Recorrente se socorre da jurisprudência do REsp 1.027.786-MG, julgado em 11/3/2008 pela Segunda Turma, para reforçar sua tese de que no art. 8º, da LC nº 87/96 o valor do imposto não deve ser incorporado à base de cálculo do ICMS-ST.

Esclareça-se que a decisão do Superior Tribunal de Justiça - Recurso Especial nº 1.027.786-MG – acolhe a tese fazendária do Estado de Minas Gerais no sentido de que os descontos incondicionais devem compor a base de cálculo da substituição tributária para frente, com a inteligência que, incorrendo a ST nas operações subsequentes, tais descontos entre o substituto e o substituído não tem garantia de serem repassados ao consumidor final.

Dessa forma, no tocante aos descontos incondicionais, e pelas razões acima elencadas, a base de cálculo do ICMS ST foi tratada de forma diferenciada em relação à base de cálculo do ICMS normal.

Todavia, com todas as vênias, mas não vejo a relação direta entre a jurisprudência retratada e a questão ora controversa, ou seja, nos presentes autos questiona-se o imposto “por dentro” e naquela decisão os “descontos incondicionais”. Além disso, como visto, o imposto nos presentes autos teve sua base de cálculo obtida diretamente com base no inciso VIII do art. 13 da Lei nº 6.379/96 (para as operações de uso e consumo) c/c art. 13, § 1º, já que a operação com combustíveis se deu para o consumidor final, e a operação anterior estava submetida à imunidade constitucional, não custa repetir.

Cabe também ressaltar que a jurisprudência administrativa dessa casa é uníssona no sentido de confirmar a adoção da base de cálculo do ICMS por dentro, conforme precedentes recentes dos Acórdãos nºs 497/2019, 664/2019, 467/2020, 169/2022, 463/2022, 200/2023. Não há, portanto, outra providência a tomar senão confirmar o auto de infração.

Por fim, a Recorrente aduz que a multa aplicada no auto de infração no percentual de 200%, com fulcro no art. 82, V, “g” da Lei nº 6.379/96 não deve ser mantida por violar os princípios constitucionais da proporcionalidade, da razoabilidade e do não confisco, devendo a multa ser reduzida para um percentual de, no máximo, 20% (vinte por cento) do montante do crédito.

Impende ressaltar que a aplicação da penalidade com fulcro no art. 82, V, “g” da Lei nº 6.379/96 pelo Órgão de Fiscalização no percentual de 100% (não se adotou multa de 200%) é uma operação vinculada à Lei, não havendo margem de discricionariedade para a redução da multa ao patamar de 20%, por não existir na lei essa margem de proporcionalidade desejada pela Recorrente.

Ademais, os Órgãos Julgadores igualmente não podem fazer essa redução pleiteada, pois estão proibidos de afastar a aplicação da lei sob a alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as matérias decididas definitivamente em ADI ou em via incidental, quando o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato, o que não



é o caso das multas tributárias, *ex vi*, dos art. 55 e art. 72-A, da Lei 10.094/13, e na Súmula nº 03, aprovada pelo CRF/PB, *ipsis litteris*:

Art. 55. Não de inclui na competência dos órgãos julgadores:

I – a declaração de inconstitucionalidade

(...)

Art. 72-A. No julgamento do processo administrativo tributário é vedado afastar a aplicação de lei sob alegação de inconstitucionalidade, ressalvadas as hipóteses em que a inconstitucionalidade tenha sido proclamada:

I - em ação direta de inconstitucionalidade;

II - por decisão definitiva do Supremo Tribunal Federal, em via incidental, desde que o Senado Federal tenha suspenso a execução do ato normativo.

SÚMULA 03 – A declaração de inconstitucionalidade de lei não se inclui na competência dos órgãos julgadores administrativos.

Cabe, porém, registrar que o percentual das multas do art. 82, inciso V da Lei nº 6.379/96 foi reduzido para o patamar de 75% por meio da Lei nº 12.788/23 - DOE de 29/09/2023, norma que produziu efeitos desde a data da publicação², devendo ser reduzida as penalidades aplicadas com fulcro no artigo 82, V, alínea “g” da Lei nº 6.379/96 em face do Princípio da Retroatividade da Lei mais benigna disciplinada no art. 106, inciso II, alínea “c” do CTN³.

Descrição da Infração	Data inicial	Data final	ICMS AI	Multa AI	ICMS Cancelado	Multa Cancelada	ICMS Devido	Multa Devida
FALTA DE RETENCAO E/OU RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUICAO TRIBUTARIA	01/04/17	30/04/17	129743,97	129743,97	0,00	32.436,00	129.743,97	97.307,97
FALTA DE RETENCAO E/OU RECOLHIMENTO DO ICMS – SUBSTITUICAO TRIBUTARIA	01/08/17	31/08/17	41577,22	41577,22	0,00	10.394,31	41.577,22	31.182,91
TOTAIS DO CRÉDITO TRIBUTÁRIO			171.321,19	171.321,19	0,00	42.830,31	171.321,19	128.490,88

Por todo o exposto,

VOTO pelo recebimento do recurso voluntário, por regular e tempestivo, quanto ao mérito, pelo seu desprovimento. Todavia, em atenção ao princípio da legalidade, altero de ofício a decisão monocrática para julgar *parcialmente procedente* o

²Lei nº 12.788/23

Art. 4º Esta Lei entra em vigor na data de sua publicação, produzindo efeitos em relação:

I - ao art. 3º, para as operações realizadas a partir de 1º de outubro de 2023;

II - à alínea “a” do inciso I do art. 1º, a partir de 1º de janeiro de 2024;

III - aos demais dispositivos, na data de sua publicação.

³Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:(...)

II - tratando-se de ato não definitivamente julgado:(...)

c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.



Auto de Infração de Estabelecimento nº 93300008.09.00002996/2017-81 (fls. 03), lavrado em 14 de dezembro de 2017, contra a empresa PETROBRAS DISTRIBUIDORA S.A., inscrição Estadual nº 16.900.174-1, condenando-a ao pagamento do crédito tributário total de **R\$ 299.812,08 (duzentos e noventa e nove mil, oitocentos e doze reais e oito centavos)**, sendo R\$ 171.321,19 (cento e setenta e um mil, trezentos e vinte e um reais e dezenove centavos) de ICMS, por infringência ao art. 390, art. 391, ambos do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e R\$ 128.490,88 (cento e vinte e oito mil, quatrocentos e noventa reais e oitenta e oito centavos) de multa por infração, arrimada no art. 82, V, “g”, da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que cancelo o montante de **R\$ 42.830,31 (quarenta e dois mil, oitocentos e trinta reais e trinta e um centavo)** em virtude da aplicação da penalidade menos severa, nos termos do art. 106, II, “c” do CTN.

Intimações necessárias a cargo da repartição preparadora.

Tribunal Pleno. Sessão realizada por meio de videoconferência, em 2 de dezembro de 2024.

Lindemberg Roberto de Lima
Conselheiro Relator