

**A. I. Nº** - 206985.0005/07-6  
**AUTUADO** - FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTES** - MARCO ANTONIO SOUZA FORTES e JOSÉ AUGUSTO MARTINS VICENTE  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 13/05/2008

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0137-03/08

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. **a)** RETENÇÃO A MENOS DO IMPOSTO. **b)** FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. Neste caso, as mercadorias estavam sujeitas à retenção do imposto pelo remetente, nos termos dos arts. 10 e 11 da Lei nº 7.014/96 e em consonância com o Convênio ICMS 03/99, celebrado entre a Bahia e o Estado de origem das mercadorias. Preliminares de nulidade rejeitadas. Pedido de revisão fiscal indeferido. Acusações não elididas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 11/09/2007, refere-se à exigência de R\$87.837,11 de ICMS, acrescido da multa de 60%, pelas seguintes irregularidades:

Infração 01: 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 no Estado da Bahia. Total do débito: R\$78.456,93.

Infração 02: 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. Consta na descrição dos fatos que o contribuinte deixou de informar no Anexo III, no mês de dezembro de 2003, a nota fiscal de nº 49.379 de 01/12/2003 destinada ao 4º BEC. Mercadoria óleo diesel tipo D, quantidade 35.000 litros, ICMS-ST devido e não informado no respectivo Anexo. Total do débito: R\$9.380,18.

O autuado apresenta defesa às folhas 278/284, discorrendo sobre a infração imputada. Diz que se trata de empresa comercial que tem como finalidade a comercialização varejista de combustíveis e derivados de petróleo, discorrendo, em seguida sobre a ação fiscal. Afirma que em respeito ao disposto no artigo 173, I, do Código Tributário Nacional e no artigo 965, I, do RICMS-BA, que os autuantes promoveram o lançamento de imposto indevido pelo transcurso do lapso temporal, fato impeditivo para a sua conduta. Aduz que o presente Auto de Infração foi lavrado em 14/09/2007, e não caberia aos autuantes promoverem o lançamento do imposto ocorrido até 31/08/2002. Entendem que a apuração do ICMS é mensal, sendo igualmente mensais as prestações de informações levadas a efeito pelos contribuintes e que o 1º dia do exercício seguinte de que tratam o CTN e o RICMS-BA, verifica-se no mês imediatamente posterior ao da ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Reproduz diversos julgados do TATE-PE, para fortalecer seus argumentos defensivos. Continua, aduzindo que o lançamento de ofício é deficiente e não oferece condições para o exercício do contraditório, eis que informa como infringidas as “Cláusulas terceira, quinta e sexta do Convênio ICMS nº 03/99”, sem tipificar clara e objetivamente a infração imputada e sem apontar a legislação baiana que ampara a autuação. Acrescenta que as omissões tornam nulo o Auto de Infração, eis que dos fatos narrados não decorre a conclusão lógica do levantamento realizado, caracterizando, com isso, o cerceamento do direito de defesa. Cita e reproduz o Acórdão 102-22.237, relator César da Silva Ferreira, DOU

de 23.03.88, p. 4869 e Acórdão 103.12.700, relator Luiz Henrique Barros de Arruda, DOU 26.10.94, p. 16.196. No mérito, diz que os autuantes equivocaram-se ao utilizarem como base de cálculo o PMPF, sendo importante alertar que no período objeto da fiscalização estava vigente a cláusula quarta do Convênio 03/99, que estabelecia como base de cálculo o valor da operação. Finaliza, requerendo que a Corte Administrativa reconheça e declare a decadência do direito do fisco baiano de exigir imposto em período anterior a 31/08/2002, a nulidade do lançamento de ofício em razão das omissões na descrição e citação dos diplomas legais vigentes no Estado da Bahia, e a improcedência da autuação em face de os autuantes terem utilizado o PMPF, como base de cálculo para as operações interestaduais destinadas a consumidores finais, no período anterior à vigência do Convênio 05/2004, ou seja, até 07/04/2004.

Os autuantes apresentam informação fiscal às folhas 294/303, discorrendo sobre a infração imputada. Informam que no dia 02 de junho de 2007, lavraram Termo de Início, conforme folha 05 deste PAF, e que processaram os arquivos magnéticos no Sistema AUDIT-ST, período de 2002 a 2003, e encaminharam o resultado (Demonstrativo de Cálculo do ICMS-ST), via e-mail (fl. 259), para a empresa analisar. Aduzem que discriminam: cada nota fiscal, seu destinatário com respectivo CNPJ, cada item, valor do produto, a base de cálculo da substituição tributária utilizada, a base de cálculo da substituição tributária correta e o ICMS devido. Continuam discorrendo sobre a metodologia aplicada à fiscalização. Quanto aos argumentos defensivos arguem que não se operou a decadência, eis que o lançamento foi efetuado dentro dos prazos legais, obedecendo ao disposto no artigo 173, I, do CTN, reproduzindo as decisões do STJ, através do Resp. 198.631-SP, 223.116-SP, 67.094-SP. Quanto à argumentação defensiva de nulidade por deficiência na descrição do Auto de Infração, discordam, afirmando que o autuado recebeu informações inicialmente por e-mail dia 17/08 (fl. 259) para se pronunciar sobre a infração imputada. Acrescentam que foram entregues ao defendente 29 folhas de demonstrativos analíticos que estão presentes neste PAF (fls. 08 a 36), e que o demonstrativo é claro e detalhado, possibilitando o amplo direito de defesa. Asseveram que o Auto de Infração e o Termo de Encerramento, discriminam claramente as infrações (fls. 01 e 02), e que o próprio autuado derruba esta argumentação, quando no dia 06/09/2007, enviou resposta (fls. 263/273), da análise feita nos Demonstrativos de Cálculo do ICMS-ST, enviados por e-mail no dia 17/08, concordando com os cálculos dos aludidos demonstrativos, informando, inclusive, que realizaria os recolhimentos devidos, discordando, apenas, com relação ao período de janeiro a maio de 2002, que alegam a decadência. No tocante à aparente utilização retroativa do Convênio ICMS 03/99, dizem que o entendimento do CONSEF e do STF, sobre a matéria já está pacificado, reproduzindo teor do artigo 17 da Lei 7.014/96, e que o ICMS deve ser incluído na base de cálculo, conforme o citado diploma legal e a Lei Complementar 87/96. Citam e transcrevem o artigo 13 da Lei Complementar, Resp. 222.140-SP, e outros julgados do STF para fortalecer seus argumentos. Reproduzem, também, Acórdão CJF 0142-11/04, dizendo que procederam na forma do referido julgado. Finalizam, mantendo integralmente a acusação fiscal.

## VOTO

Inicialmente rejeito as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado, tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado em atendimento às formalidades legais e encontra-se revestido de todos os pressupostos de validação do processo. Foram observadas as exigências regulamentares, notadamente o Regulamento do Processo Administrativo Fiscal - RPAF, em seu artigo 18. Não houve cerceamento do direito de defesa, pois os valores exigidos nesta infração foram devidamente esclarecidos pelos autuantes na lavratura do Auto de Infração e na informação fiscal.

Quanto ao argumento de que houve a decadência na exigência fiscal relativa ao período de janeiro a agosto de 2002, não acato, pois o Auto de Infração, em lide, foi lavrado em 11/09/2007 e a ciência do autuado ocorreu em 22/10/2007 (fl. 276), portanto, a autuação se deu antes do término do prazo decadencial estipulado de 5 anos, conforme previsto no parágrafo único do art. 173 do CTN,

o qual foi reproduzido no art. 965 do RICMS-BA, aprovado pelo Dec. 6.284/97. Embora o § 4º. do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), 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 os cinco anos previstos legalmente, é aceito, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, 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”, e não o foi pelo sujeito passivo.

Na situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorreram no período de janeiro /2002 a dezembro /2003 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguiria no dia 31/12/2007. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 11/09/2007, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o auto de infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº. 274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

*Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.*

*Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o Recorrente.*

2. Acórdão CJF nº. 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

(...)

*Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre Relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.*

*Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).*

*Tem sido tormentosa a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, do CTN, com a ciência do autuado como entendeu o Relator.*

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra Curso de Direito Tributário, 13ª edição, pág. 148 - O Tributário Federal de Recursos, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.*

*Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a arguição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.*

Diante do entendimento manifestado por esse CONSEF, aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados ao lançamento do imposto para o Estado da Bahia. A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Profª. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEEIRO, 11ª edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido de cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela Profª. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: "Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador". Portanto, rejeito esta preliminar de nulidade, argüida pelo defendente.

Quanto à segunda preliminar de nulidade, também não acolho, uma vez que o autuado entendeu perfeitamente a acusação que lhe foi imputada, oferecendo a defesa no prazo regulamentar, além de se reportar aos autuantes sobre as infrações apuradas, conforme se depreende das folhas

263/265, analisando detalhadamente os demonstrativos encaminhados pelos autuantes. Ademais, todas as cláusulas do Convênio ICMS 03/99, foram recepcionadas pela legislação tributária do Estado da Bahia, nos termos do artigo 512-A, do RICMS-BA.

No mérito o presente Auto de Infração exige ICMS, por falta de retenção, como também por retenção a menos na qualidade de sujeito passivo por substituição, nas operações interestaduais com combustíveis destinadas ao Estado da Bahia.

Antes de apreciar o mérito desta infração, é importante esclarecer que a tributação com as operações com combustíveis derivados de petróleo, está disciplinada no Convênio ICMS 03/99, e no artigo 512-A do RICMS-BA. De acordo com os referidos dispositivos legais, a Refinaria de Petróleo (Petrobrás) ou suas Bases, é o contribuinte substituto tributário nas operações com a maioria dos combustíveis derivados de petróleo, à exceção de lubrificantes e álcool hidratado, cuja responsabilidade pela retenção e recolhimento do imposto devido nas operações subsequentes pertence às Distribuidoras de Combustíveis.

No caso em apreço, o autuado está localizado em Ipojuca-PE, e nas aquisições de combustíveis cujo sujeito passivo é a Refinaria da Petrobrás ou suas Bases, o ICMS devido nas operações subsequentes, é retido por esta empresa (Refinaria) e recolhido para o Estado de Pernambuco. Na hipótese de nova operação interestadual destinada ao Estado da Bahia, o autuado deverá encaminhar um documento denominado Anexo III para a Refinaria de Petróleo ou suas Bases, informando sobre a operação interestadual, a base de cálculo e outras informações exigidas. De posse deste documento, a Refinaria de Petróleo ou suas Bases, debitam o imposto ao Estado de origem e destina o tributo para o Estado da Bahia.

Com efeito, se não houve o referido encaminhamento do Anexo III, pelo autuado, à citada Refinaria ou os dados fornecidos no aludido Anexo III, indicam valor indevido, o ICMS pertencente ao Estado da Bahia deve ser exigido do defendente.

No que tange aos lubrificantes e álcool hidratado, a responsabilidade pela retenção e recolhimento do ICMS devido nas operações subsequentes pertence às Distribuidoras de Combustíveis.

Da análise das peças processuais, observo que os autuantes elaboraram demonstrativo às folhas 08/36, discriminando o valor do ICMS devido na operação, calculado de acordo com o regramento contido no Convênio 03/99, deduzindo do total aferido: o valor informado nos Anexos V e III, recolhimento complementar e o ICMS retido no registro 53 extraído dos arquivos magnéticos do defendente. Constatado que foi discriminado corretamente a MVA para cada produto vigente à época dos fatos geradores. Verifico, ainda, que os autuantes acostaram ao processo cópias dos Anexos encaminhados para a Petróleo Brasileiro S.A., estabelecida na Rodovia PE-60, km 10, Suape, Ipojuca- PE, pelo autuado, às folhas 37/ 211, deste PAF.

O protesto do autuado quanto à aparente utilização retroativa do Convênio ICMS 03/99, cuja base de cálculo foi apurada com base no PMPF, não pode ser acolhida, eis que da análise das peças processuais e do demonstrativo elaborado pelos autuantes às folhas 08/36, não constatei a utilização do PMPF, para apuração da base de cálculo. Mantida a exigência fiscal das infrações 01 e 02.

Ante o exposto, julgo PROCEDENTE o presente Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206985.0005/07-6**, lavrado contra **FEDERAL DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o

pagamento do imposto o valor de **R\$87.837,11**, acrescido da multa de 60%, prevista no artigo 42, inciso II, alínea “e”, da Lei 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2008.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA- RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA