

**A. I. N°** - 206844.0004/08-0  
**AUTUADO** - LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.  
**AUTUANTES** - JOÃO LAURENTINO DE MAGALHÃES FILHO e ANDRES MIGUEL E. MOREIRA  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 13.02.09

**4<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACORDÃO JJF N° 0001-04/09**

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. PRODUTOS ENQUADRADOS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE SAÍDA DO ESTABELECIMENTO INDUSTRIAL. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. O lançamento foi efetuado utilizando regras previstas no Convênio ICMS 03/99. Restou comprovado que na apuração do imposto o contribuinte não aplicou o percentual da MVA previsto na mencionada norma. Infração subsistente. Rejeitada as arguições de nulidade e de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração foi lavrado em 02/06/08, para exigir ICMS no valor de R\$55.587,29, acrescido da multa de 60% relativo a retenção a menos do ICMS e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados neste Estado. Consta, na descrição dos fatos, que a irregularidade decorre da não utilização da base de cálculo do imposto correta que é o preço da refinaria mais a MVA de 138,97%, conforme disposto no Convênio ICMS 03/99.

O autuado, na defesa apresentada às fls. 289 a 307, inicialmente esclarece que é subsidiária da Petrobrás, exerce atividade de engarrafamento e distribuição de GLP em botijões em todo território nacional. Discorre sobre a infração apontada e afirma que a mesma é insubstancial conforme passou a expor.

Preliminarmente ressalta que em relação às operações praticadas no período de 01/01/03 a 31/05/03, ocorreu a decadência do direito do Estado da Bahia de lançar crédito tributário do imposto sujeito a lançamento por homologação, nos termos do art. 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN), cujo teor transcreveu às fls. 232/293, tendo em vista que o Auto de Infração foi lavrado no dia 02/06/08.

Entende que a contagem do prazo decadencial submetido a esta modalidade de lançamento, se inicia a partir da ocorrência dos fatos geradores. Cita texto de autoria do professor Paulo de Barros Carvalho e decisão contida no REsp 733915/SP, cuja relatora foi a Ministra Eliana Calmon, para reforçar o seu posicionamento.

No mérito, afirma que a discussão gerada neste lançamento refere-se à margem de valor agregado adotada pelo Estado da Bahia. Explica que para se apurar a base de cálculo do ICMS nas operações que envolvem substituição tributária, segundo o art. 8º da LC 87/96, pode ser utilizada dois sistemas: o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e a margem de valor agregado (MVA).

Diz que o Estado da Bahia adota a MVA, na qual o ICMS-ST a ser pago é o somatório da operação própria do substituto tributário com o ICMS por substituição, obtido pela incidência da alíquota sobre o valor resultante da multiplicação da base de cálculo da operação própria pelo percentual MVA.

Informa que a vantagem de utilizar a MVA é que quando a refinaria aumenta o preço do combustível, a base de cálculo é corrigida automaticamente, mas se a MVA real for alterada, faz-se necessário a realização de pesquisa de preços para corrigi-la mediante novo Convênio.

Esclarece que adotando a MVA, o Estado da Bahia segue a Cláusula Terceira do Convênio ICMS 03/99, que transcreveu à fl. 296, cujos percentuais previstos no Anexo II é de 98,32% nas operações interestaduais e 138,97% nas operações internas, de modo que a carga tributária seja equivalente, mas que a aplicação da MVA interna e interestadual no Estado da Bahia não atinge a mesma carga tributária, conforme demonstrado na planilha comparativa entre os Estados da Bahia, Ceará, Paraná, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul e São Paulo, juntada à fl. 324.

Exemplifica que tomando como base a MVA aplicada pelo Estado do Paraná, adotando o valor simbólico de R\$1,00 com ICMS e multiplicado pelo resultado da MVA interna de 98,82% do Estado, resulta em MVA equivalente interestadual de 125,93% assim representado:  $1/0,88 \times 1,9882 = 2,2593$ . Ressalta que os Estados citados procedem da mesma forma, enquanto o Estado da Bahia adota MVA interestadual de 138,97% (modelo comparativo), desrespeitando o princípio da isonomia, pois gera uma carga tributária mais alta para o contribuinte que realiza operação interestadual com a Bahia.

Afirma que utilizando das prerrogativas da isonomia previsto no art. 150, II da CF/88 (fl. 298), adotou nas operações interestaduais a MVA de 125,36% e “não no montante de 138,97% como prevê o Convênio ICMS 03/99, Cláusula Terceira, do Anexo II”.

Argumenta que a citada norma deve ser totalmente rechaçada, em virtude de sua patente inconstitucionalidade, visto que colide com o princípio constitucional da isonomia.

Pondera que não pode ser utilizado argumento do Fisco para manter a autuação na esfera administrativa quanto à impossibilidade de análise da constitucionalidade e legalidade das leis e dos atos normativos, visto que existe inúmeras decisões contrárias neste sentido, a exemplo dos Acórdãos: 108-01.182 da 8ª Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes; 108-00.975. Cita texto de autoria do professor Ronaldo Polleti acerca do controle da legalidade num Estado Democrático de Direito, afirmando que a fim de preservar o cumprimento constitucional, a autoridade administrativa deve afastar a aplicação de norma inconstitucional.

Argumenta que não existe prerrogativa que autorize somente o poder judiciário examinar a constitucionalidade de ato ou norma, mas sim utilizando o instituto da ação direta de inconstitucionalidade (ADIN), cuja decisão é aplicável a todos os casos em que a lei for declarada inconstitucional. Diz que na situação presente, a declaração da inconstitucionalidade da norma operará efeitos somente entre as partes do processo, não se estendendo às demais pessoas que estejam na mesma condição.

Ressalta que no contencioso administrativo deve ser observado os princípios constitucionais (art. 5º, LIV e LV da CF/88), bem como conceder o amplo e irrestrito direito a defesa, assegurando-se o devido processo legal e o direito do contraditório, conforme prelecionado pelo jurista Hely Lopes Meirelles em citação feita à fl. 303.

Salienta que no contencioso administrativo deve se buscar a verdade material para apuração da ocorrência de fatos geradores de imposições tributárias, prevalecendo à aplicação de norma hierarquicamente superior, tendo como matriz a Constituição Federal.

Assevera que na remota hipótese do órgão julgado não acolher os argumentos expostos, a multa aplicada é abusiva e confiscatória, criando um ônus desproporcional aos atos praticados, o que eleva o valor original do débito de R\$55.587,29 para um montante atualizado de R\$119.982,22. Ressalta que a Constituição Federal proíbe a tributação com efeito de confisco (art. 150, IV), adequando a carga tributária a capacidade do contribuinte.

Cita parte de texto de autoria do tributarista Ives Gandra da Silva Martins, decisão do STF no RE 81.550 acerca de multas com caráter confiscatório, cuja decisão reduziu o percentual da multa

aplicada de 100% para 30%. Conclui esta linha de raciocínio afirmando que na aplicação da multa de 60% não foram observados os princípios de limitação do poder de tributar e requer que a multa seja excluída da presente relação jurídica tributária.

Por fim, requer que seja declarado nulo de pleno direito o Auto de Infração em decorrência da prescrição de parte do crédito tributário ora exigido e na eventualidade de não acolher a preliminar, pela improcedência da autuação.

Os autuantes, na informação fiscal prestada às fls. 329 a 332, inicialmente discorre sobre os argumentos defensivos, passando a contestá-los, conforme passou a expor.

Com relação à preliminar de decadência, afirmam que não pode prosperar, tendo em vista que na situação presente, se aplica o disposto no art. 173, I do CTN, art. 107-A, I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei 3.956/81) e art. 965, I do RICMS/BA (Dec. 6.284/97), que transcreveu à fl. 330.

Afirmam que em que pese existir algumas posições e decisões isoladas de alguns ministros do STJ, acatando a tese de que se opera a decadência a partir de contados cinco anos a partir da ocorrência do fato gerador, nas decisões prevalentes “o prazo decadencial para constituição do crédito tributário não tem início com a ocorrência do fato gerador, mas sim, depois de cinco anos contados do exercício seguinte àquele em que foi extinto o direito potestativo da administração rever e homologar o lançamento”. Transcreve ementa do REsp 448.416- SP que reitera decisão contida no REsp 198631-SP cujo relator foi o Ministro Franciulli Netto (fl. 331). Conclui afirmando que o lançamento foi efetuado no prazo legal e não cabe razão ao autuado.

No mérito, afirmam que a questão estabelecida gira em torno da MVA aplicada nas operações mercantis praticadas pelo impugnante. Ressalta que o Estado da Bahia é produtor nacional de combustíveis e que o Convênio ICMS 03/99 estabelece MVAs de 98,32% e 138,97% para as operações internas e interestaduais, que na situação presente não foram cumpridas pelo autuado e contra as quais se insurge.

Afirmam que conforme disposto no art. 125 do COTEB, na esfera administrativa não se incluem na competência dos órgãos julgadores declarar inconstitucionalidade da legislação tributária estadual e tendo sido efetuado o lançamento na forma prevista regulamentar, alicerçado no princípio da legalidade, ratificam a ação fiscal e requerem o julgamento pela procedência do Auto de Infração.

## VOTO

O recorrente suscitou a nulidade do Auto de Infração sob o argumento de que ocorreu prescrição de parte do crédito tributário ora exigido, em razão da decadência dos fatos geradores relativos ao período de 01/01/03 a 31/05/03, por entender que extrapolou o prazo de cinco anos previsto no art. 150, § 4º do CTN, para que o Estado da Bahia pudesse lançar crédito tributário do imposto sujeito a lançamento por homologação o que foi contestado pelos autuantes na informação fiscal.

Rejeito a preliminar de decadência suscitada tendo em vista que o lançamento de ofício foi realizado em 02/06/08 e o art. 150, § 4º do CTN, estabelece que:

*Art. 150 – O lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativo, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomando conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado expressamente a homologa.*

*...  
§ 4º - 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.*

O art. 107-B da Lei nº 3.956/81 (Código Tributário do Estado da Bahia), que incorporou o art. 150 do CTN, no seu parágrafo 5º dispõe:

*Art. 107-B*

§ 5º - Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do art. 150, §4º do CTN, que se aplicam quando a lei do ente tributante não fixar prazo à homologação. Os créditos constituídos foram relativos ao exercício de 2003 e 2004, ou seja, os fatos geradores ocorreram entre o período de 01/01/03 a 31/12/04 e só seriam desconstituídos em relação ao exercício de 2003, se o lançamento tributário ocorresse a partir do dia 01/01/09.

No mérito o Auto de Infração acusa o contribuinte de ter feito a retenção e recolhimento a menos do ICMS devido por substituição, por força de Convênio ICMS.

Na defesa apresentada o autuado não questionou o valor do imposto apontado na autuação e sim que na apuração do valor exigido foi utilizada MVA que considera inadequada para a operação.

Com relação ao argumento defensivo de que a MVA utilizada pelo Estado da Bahia de 138,97% prevista na Cláusula Terceira do Convênio ICMS 03/99, não atinge a mesma carga tributária prevista para as operações interestaduais de 98,82%, observo que o ICMS é um imposto de competência dos Estados e do Distrito Federal, sendo que a Constituição Federal/1988, no seu art. 146, III, “a” reza que cabe à lei complementar estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre definição de tributos e de suas espécies, bem como, em relação aos impostos discriminados na Constituição, a dos respectivos fatos geradores, base de cálculo e contribuintes.

Já a LC 87/96 no seu art. 8º, II definiu que a base de cálculo, para fins de substituição tributária, será:

- II - em relação às operações ou prestações subseqüentes, obtida pelo somatório das parcelas seguintes:
- a) o valor da operação ou prestação própria realizada pelo substituto tributário ou pelo substituído intermediário;
  - b) o montante dos valores de seguro, de frete e de outros encargos cobrados ou transferíveis aos adquirentes ou tomadores de serviço;
  - c) a margem de valor agregado, inclusive lucro, relativa às operações ou prestações subseqüentes.

Por sua vez, com relação às operações com combustíveis e lubrificantes, o Convênio ICMS 03/99, do qual o Estado da Bahia é signatário, estabelece na sua Cláusula Terceira:

Cláusula Terceira: A base de cálculo é o preço máximo ou único de venda a consumidor final fixado por autoridade competente.

Parágrafo primeiro: Na falta de preço a que se refere o “caput”, a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o substituto, ou em caso de inexistência deste, o valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos seguintes percentuais de margem de valor agregado:

...

II – na hipótese que o sujeito passivo por substituição seja produtor nacional de combustíveis, em relação aos produtos indicados no Anexo II, os percentuais nele constantes.

O Anexo II do Convênio ICMS 03/99 prevê MVA de 138,97% para operações interestaduais de combustíveis líquido derivado de petróleo.

Pelo exposto, seguindo os ditames legais da CF/88, a LC/87 em relação constituição da base de cálculo, estabeleceu entre seus critérios a adoção da MVA no cálculo do ICMS substituto, e em relação as operações objeto da autuação o Convênio ICMS 03/99, determinou que nas operações com combustíveis líquidos derivado de petróleo deve ser adotada a MVA prevista no Anexo II para as operações internas e interestaduais, sendo que no demonstrativo elaborado pelos autuantes que foram juntados às fls. 9 a 171, foi adotada a MVA de 138,97%. Portanto foi correto o procedimento fiscal adotado pela fiscalização na apuração da base de cálculo, mesmo porque a

administração pública, por meio de seus atos administrativos deve obedecer ao que determina a lei (atividade vinculada).

Ao contrário do que foi argumentado, de que a norma aplicada é inconstitucional e fere o princípio da isonomia, não foi indicada qualquer lei que tenha sido aplicada na apuração do crédito tributário ora exigido, que colida com a regra matriz constitucional. Na situação presente, o Convênio ICMS 03/99 adequa-se a LC 87/96, que por sua vez segue regras quanto a constituição da base de cálculo delegada pela CF/88.

Ressalto que se o contribuinte entende que o porcentual de 138,97% indicado no Anexo II do Convênio ICMS 03/99 não corresponde à carga tributária equivalente a prevista para as operações internas, deveria solicitar a revisão deste porcentual ao CONFAZ, que poderia alterar o mencionado porcentual por meio de um outro Convênio que modificasse o ora estabelecido, ou questionar judicialmente a norma quanto a possibilidade de desrespeitar o princípio da isonomia. Ressalto que de acordo com o artigo 167, I, do RPAF/99, não se inclui na competência deste órgão julgador a declaração de inconstitucionalidade da legislação tributária estadual.

Saliento que, conforme indicado no demonstrativo juntado pelo autuado à fl. 324, as unidades da Federação estabelecem alíquotas diferentes nas operações internas com GLP (17%, 18%), bem como redução da base de cálculo de modo que a carga tributária se equipare a 12%, o que influencia no cálculo dos porcentuais estabelecidos no Anexo II do Convênio ICMS 03/99 (operações internas e interestaduais). Uma vez aprovado em Convênio ICMS os porcentuais das MVAs previstas para as operações internas e interestaduais, cabe aos contribuintes fazer aplicação das MVAs estabelecidas nas operações internas e interestaduais praticadas, não podendo utilizar porcentuais que lhe aprouver, sob pena de infringir a legislação do ICMS, fato que culminou na infração ora apontada.

Com relação às decisões trazidas ao processo do Conselho de Contribuintes, é certo que a autoridade administrativa pode examinar a inconstitucionalidade contida nas leis e rever os seus atos, entretanto, conforme apreciado anteriormente, na presente situação não foi indicada nenhuma lei que tenha sido aplicada no presente lançamento que pudesse ser configurada como inconstitucional.

Pelo exposto, concluo que não tendo o impugnante apurado e recolhido o ICMS na condição de contribuinte substituto, utilizando o porcentual de 138,97% previsto no Anexo II do Convênio ICMS 03/99, o valor que foi pago é menor que o previsto na legislação do imposto e correto o valor exigido neste lançamento.

No que tange ao argumento de que a multa de 60% aplicada é desproporcional e confiscatória, observo que é a prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96, portanto é legal. Além disso, conforme indicado no Anexo do Demonstrativo do Débito e Demonstrativo de Débito (fls. 3 e 4), se atendida as condições estabelecidas no art. 45-A do mencionado diploma legal, a multa aplicada poderá ter redução de até 100%. De certa forma, a depender da atitude tomada pelo estabelecimento autuado perante a infração que lhe é imputada, pode não haver ônus da multa aplicada, ou ônus menor do que o percentual de 60% grafado no Auto de Infração, adequando-se a carga tributária a capacidade do contribuinte.

Rejeito o pedido de dispensa do pagamento das multas, pois a penalidade indicada tem previsão na Lei nº 7.014/96 (art. 42), e este órgão julgador não tem competência para apreciar tal pedido ou redução de multa decorrente de obrigação principal, competência exclusiva da Câmara Superior deste CONSEF, consoante o art. 159 e art. 169, § 1º tudo do RPAF/BA.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206844.0004/08-0**, lavrado contra

*GOVERNO DO ESTADO DA BAHIA  
SECRETARIA DA FAZENDA  
CONSELHO DE FAZENDA ESTADUAL (CONSEF)*

**LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S. A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$55.587,29**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei n.º 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de fevereiro de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR