

**A. I. N°** - 206930.0002/09-0  
**AUTUADO** - LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.  
**AUTUANTES** - NIWTON DE BARROS MACÊDO e MARCO ANTONIO DE SOUZA FORTES  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 05.10.2009

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0309-02/09

**EMENTA:** ICMS. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS DESTINADAS À CONTRIBUINTES LOCALIZADOS NESTE ESTADO. ERRO NO VALOR DA RETENÇÃO E NA INFORMAÇÃO DO IMPOSTO A SER RECOLHIDO. O contribuinte reteve e informou a refinaria de petróleo o ICMS em valores menores do que o efetivamente devido. Com base nestas informações a refinaria recolheu ao Estado da Bahia o ICMS a menos do que deveria ter recolhido. Neste caso específico, cabe a exigência do imposto do contribuinte, porque ficou claramente demonstrado que reteve e informou a refinaria de petróleo o ICMS em valores menores do que o efetivamente devido. Infração caracterizada. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração foi lavrado em 24/03/2009, traz a exigência do ICMS no valor de R\$35.151,31, em razão de o autuado reter a menos o imposto 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 o contribuinte informou o ICMS a menos à refinaria, através dos Anexos III, para repasse ao Estado da Bahia, em virtude do preço de partida informado ser inferior ao praticado pela refinaria, conforme demonstrativos fls. 09 a 109, cópia remetida ao contribuinte via AR. Período de janeiro de 2004 a janeiro de 2006 e abril e junho de 2007.

O autuado apresentou defesa, às fls. 161 a 180 dos autos, fazendo uma síntese apertada dos fatos, mais em frente argui que a autuação referente ao período de 31/01/2004 a 28/02/2004 não poderiam estar sendo exigido por estar caracterizada a decadência. Frisa que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, cita a lei complementar 87/96, dizendo que ela atribuiu ao autuado a competência para proceder a antecipação do pagamento do tributo, sob condição resolutória de ulterior homologação pela administração. Transcreve o art. 150 e os §§ 1º a 4º da Constituição Federal, o art. 150 e §1º do CTN, além de entendimento do Superior Tribunal de Justiça, todos tratando do tema lançamento por homologação.

Argumenta que ao proceder a lavratura do Auto de Infração os autuantes não esclareceram os motivos que ensejaram a interpretação de que os procedimentos adotados pelo autuado estavam em desacordo com a legislação, diz que os autuantes apontaram os artigos legais infringidos mas que o procedimento adotado no entendimento do autuado não são todos os fatos que ensejaram a autuação, desrespeitando o princípio da ampla defesa e da legalidade.

Prega que os dispositivos legais considerados infringidos não determinam que na base de cálculo do ICMS-ST deve ser incluído o ICMS próprio, por isso entende que o Auto de Infração deve ser considerado nulo, com base no art. 18, inciso IV, alínea “a” do RPAF-BA. Mais a frente transcreve os art. 37 da Constituição Federal, o 39, inciso III do RPAF, 82 e 130 do Código Civil,

destacando as questões de legalidade, publicidade, eficiência, da forma clara, precisa e sucinta, bem como do agente capaz, do objeto lícito que deve está revestido o Auto de Infração.

Aduz que não existe correlação entre o fundamento da autuação e a capitulação do diploma legal tido como infringido, reproduzindo para fundamentar sua alegação a cláusula terceira, § 1º, inciso II do Convênio 03/99, reproduz trechos de escritos do professor A. A. Contreiras de Carvalho e de Antônio da Silva Cabral, bem como lições de Maria Helena R. de Souza sobre o controle da legalidade. Conclui as questões preliminares reproduzindo trechos de ementa do Conselho de Contribuintes do Estado do Rio de Janeiro que fala de erro material e de capitulação da infringência cometida por fiscal autuante.

No mérito, em primeiro plano, destaca que as operações realizadas em seu estabelecimento baseiam-se no respeito ao princípio da não-cumulatividade inerente ao ICMS, sobre o qual desenvolve comentários quanto à sua operacionalização, na esteira de raciocínio de que o imposto não deve onerar a fonte produtora, dizendo que o tributo repassado para o Estado da Bahia irá onerar o consumidor final.

Assevera que não há erro na determinação da base de cálculo utilizada, e que a regra geral que norteia a base de cálculo da substituição tributária do ICMS encontra-se disciplinada no art. 8º da Lei Complementar nº 87/96 e que de acordo com a cláusula quarta do Convênio nº 03/99 a base de cálculo do tributo é o valor da operação, transcrevendo os referidos dispositivos legais.

Defende que quando da aquisição de combustíveis e lubrificantes derivados ou não de petróleo, e outros produtos, quando da aquisição do produto na refinaria de Governador Valadares-MG com destino a consumidor final situado no Estado da Bahia, o valor retido e repassado pela refinaria ao Estado da Bahia foi calculado de acordo com o art.81 do RICMS-BA, que transcreve, aplicando a alíquota reduzida de 12%, sobre o valor da operação, segundo o autuado consignado na nota fiscal de saída, e cita a cláusula quarta do Convênio ICMS nº 03/99.

Salienta que de acordo com a imunidade prevista no art. 155, § 2º, inciso X, alínea “b” da Constituição Federal, o ICMS não incide na origem, por isso ao adquirir o produto Gás Liquefeito de Petróleo na refinaria destinado à consumidor estabelecido no Estado da Bahia, o valor do ICMS é retido e repassado pela substituição tributária na refinaria ao ente federativo destinatário. Diz que não se justifica o entendimento do fisco baiano que incluiu na base de cálculo do ICMS-ST o ICMS próprio, porque no seu entendimento o ICMS próprio é devido ao estado de origem e que por esse motivo o autuado é imune.

Argumenta que analisando a planilha juntada ao Auto de Infração, constatou que a base de cálculo foi majorada, mediante a aplicação da alíquota de 17% sobre o preço constante nas notas fiscais de saídas para, após, considerar o ICMS-ST devido ao Erário Público. Aduz que outro erro cometido pelos autuantes foi considerar a alíquota de 17%, ignorando o art. 81 do RICMS/BA.

Finaliza essa fase da defesa, alegando que ante a inexistência da conduta infracional apontada pelos autuantes, o Auto de Infração deverá ser julgado insubsistente.

Salienta que, no seu entendimento, face à inexistência da infração imputada não há que se falar em multa por descumprimento da legislação pertinente ao recolhimento do ICMS-ST. Aduz que a multa aplicada de 60% é excessiva e confiscatória, citando os art. 145, § 1º e o 150 da Constituição Federal, diz que a carga tributária não pode ser onerosa a ponto de ocasionar ao particular o desapossamento de bens e quantias e que as alíquotas dos tributos devem ser proporcionais à capacidade do contribuinte. Defende que quando a atividade empreendida pelo contribuinte faltoso não visava à sonegação de tributos, mas decorre de uma interpretação dúbia, a multa aplicada deve ser a menor possível.

Reproduz trechos que diz se referir a decisões do Supremo Tribunal Federal, manifestando-se sobre a impossibilidade de se exigir multas com caráter de confisco. Mais à frente transcreve lições do tributarista Ives Gandra da Silva Martins, que trata das multas na esfera tributária.

Aduz que face a inconstitucionalidade da multa aplicada no Auto de Infração pede o seu cancelamento, anulando a cobrança do seu valor.

Conclui pedindo que seja declarado nulo o Auto de Infração, ou se não acolhida essa preliminar que no mérito seja julgada procedente a sua defesa, determinando o arquivamento do processo, ou se for imposta multa ao autuado, que seja arbitrado no valor mínimo legal.

Os autuantes, às fls. 190 a 196, apresentam a devida informação fiscal, discorrendo inicialmente sobre a autuação e as alegações defensivas, aduz que quanto à decadência argüida, não assiste razão ao autuado, porque o Auto de Infração foi lavrado em 24/03/09, abrangendo o período de janeiro e fevereiro de 2004, e que o prazo decadencial ocorreria em 31/12/09, diz que tal assertiva é entendimento já pacificado na jurisprudência dos tribunais superiores, bem como de reiteradas decisões do CONSEF, cita por exemplo, o acórdão CJF 274-12-02.

Aduz que quanto à alegação de que as descrições dos fatos não estão claras, é inverdade, porque na descrição da Infração 01 está claramente descrita que “o contribuinte informou valores de ICMS a menor para a refinaria através do anexo III (docs. Fls. 110/158), para repasse ao Estado da Bahia, em virtude do preço de partida informado ser inferior ao praticado pela refinaria, conforme demonstrativos anexos (docs. fls. 09/109), cuja cópia foi remetida ao contribuinte via AR.”

Garante que a alegação do autuado de que informou corretamente o preço de partida através do SCAN para utilização da base de cálculo do ICMS a ser repassado para a Bahia, não é verdadeira, conforme demonstrado na Cláusula décima quinta do Conv. Nº 03/99, § 1º, “a”, “b” e “c” que, textualmente transcreve.

Frisa que a partir de 01/10/02, nas aquisições interestaduais, será adotado como valor de partida para cálculo da ST a ser repassado para a Bahia o preço unitário praticado na RLAM (São Francisco do Conde), dele excluído o valor do ICMS, citando a cláusula décima quinta do Conv. ICMS 03/99 e Ato Cotep nº 19/02, diz que esse valores unitários sem o ICMS são de R\$1,0321 no período de 01/01/03 a 30/04/2004 e de R\$ 1,0309 a partir de 01/05/2004 até a presente data, consoante cópia de *e-mail* remetido pela referida refinaria, informando tais valores com ICMS (Docs. fls. 197/198), acrescidos da MVA de 138,97% (anexo II Conv. ICMS, 03/99), dizendo quem os quais foram utilizados para o cálculo do ICMS-ST correto a ser repassado o Estado da Bahia nas planilhas constantes do presente levantamento (docs.fl. 09/109), aduz que assim demonstra que a alegação do autuado de que utilizou os valores corretos não é verdadeira.

Salienta que quanto à arguição de que as vendas para consumo não deve ser incluído na base de cálculo do ICMS-ST, o próprio ICMS, o procedimento dos autuantes está correto, diz que a Lei Complementar nº 87/96 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 nº 0049-05/05, bem como do Superior Tribunal de Justiça, Recursos Especiais nº 86.653-SP, 251.326-SP.

Argumenta que é necessário que ao 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).

Aduz que 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. Registra que não existe justificativa legal para as alegações do autuado.

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.

Enfatiza que quanto a alegação de que os autuantes utilizaram a alíquota de 17%, ignorando o que determina o art. 81 do RICMS-BA, que transcreve, diz que a afirmativa não é verdadeira, porque nas planilhas a alíquota utilizada foi 17%, mas que a base de cálculo foi reduzida em 29,4117%, para que a carga tributária efetiva corresponda a 12%.

Finaliza dizendo que o autuado não teve o cuidado de verificar que nos cálculos constantes das planilhas (fls. 09/109), foi concedida uma redução de 29,4117% sobre a base de cálculo total (base de cálculo unitária, vezes quantidade do produto), para que a carga tributária efetiva corresponda a uma alíquota de 12%.

Conclui, solicitando que o Auto de Infração seja julgado procedente.

#### **VOTO**

Inicialmente não acolho o pedido de nulidade suscitado pelo sujeito passivo, alinhado acima, visto que, ao contrário do que alegou, foram observados no processo administrativo tributário, os princípios da ampla defesa e do contraditório, da verdade material, e da legalidade. Ressalto que o fato gerador está devidamente identificado e caracterizado, enquanto que a infração imputada tem previsão objetiva na Lei nº. 7.014/96, que dá fundamentação legal ao ICMS, e no Convênio ICMS 03/99. Saliento que os papéis de trabalho elaborados pela fiscalização contêm os elementos suficientes para se determinar, com precisão, a infração e o infrator, e o valor do crédito tributário retido e recolhido a menos, tendo em vista que foram baseados nas informações fornecidas pelo contribuinte à refinaria, em confrontado com os preços unitários a vista por ela (refinaria) praticados. O Auto de Infração descreve a infração e identifica com perfeição quais os dispositivos legais infringidos e aqueles correspondentes à multa aplicada.

Saliento que não foi observado 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 no período de 31/01/2004 a 28/02/2004.

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 fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2004 a 28/02/2004, somente se operaria após o dia 31/12/2009.

O Auto de Infração teve sua ciência pelo autuado em 30/03/2009, o período fiscalizado foi entre 01/01/2004 à 30/06/2007, 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..

No mérito, analisando os elementos que compõem os autos e a legislação pertinente, verifico que os autuantes observando as regras contidas na Cláusula décima quinta, § 1º, inciso I, alínea “b” do Convênio ICMS 03/99, que trata sobre o regime de substituição tributária nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e outros produtos, sendo no presente caso GLP, exigiram do contribuinte o ICMS substituição tributária, retido e recolhido a menos pela refinaria, em decorrência do autuado ter informado à refinaria, através do anexo III, denominado “RESUMO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REALIZADAS COM COMBUSTÍVEL DERIVADO DE PETRÓLEO”, como valor de partida o preço unitário à vista, sem o ICMS, com o seu valor menor que o exigido na legislação, que será adiante demonstrado.

Observo que, consoante esclarecimentos dos autuantes, com os quais coaduno, face os elementos acostados aos autos, a partir de 01/10/2002, nas aquisições interestaduais, foi adotado como valor de partida para cálculo da substituição tributária a ser repassado para a Bahia, o preço unitário à vista praticado na RLAM, em São Francisco do Conde, dele excluído o montante do próprio ICMS (Convênio ICMS 03/99 e Ato Cotepe nº 19/02), no valor de R\$1,0321, para o período de 01/01/2003 e de R\$ 1,0309, a partir de 01/05/2004 até a presente data, que acrescidos da MVA de 138,97% prevista no Anexo II do mencionado Convênio 03/99, sendo referidos valores corretamente adotados para o cálculo do ICMS-ST a ser repassado ao Estado da Bahia.

Em sua peça de defesa, argüiu, também, que à base de cálculo do ICMS devido por substituição tributária, não se inclui o ICMS em seu próprio montante. É importante assinalar que, para definir a matéria em questão, é necessário que se recorra às 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*

*1 - 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, inciso I, 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.

Consta que o contribuinte informou o ICMS menor do que o devido à Refinaria, através dos Anexos III para repasse ao Estado da Bahia, referente a vendas de GLP para comercialização e/ou consumo de contribuintes.

O sujeito passivo alegou ainda, que os autuantes utilizaram a alíquota de 17%, ignorando o que determina o art. 81 do RICMS-BA. Os autuantes por sua vez, demonstraram nas planilhas que fundamentaram a autuação que a afirmativa do autuado não é verdadeira, porque nas planilhas a alíquota utilizada foi 17%, mas que a base de cálculo foi reduzida em 29,4117%, para que a carga tributária efetiva corresponda a 12%.

De tudo que fora exposto, restou comprovado que os números e os procedimentos adotados pelos autuantes estão cabalmente especificados em todas as planilhas que fundamentaram a

autuação. Só para demonstrar, tomando como exemplo os cálculos realizados em relação à Nota Fiscal nº74417, consignada na planilha à fl. 18, considerando o valor unitário fornecido pela RLAM, de R\$ 1,0321 x MVA de 138,97%, prevista no Conv. 03/99, tem-se o valor unitário de R\$2,4664, que por sua vez, multiplicado pela quantidade na NF, de 6.500 unidades do produto, apura-se o valor da mercadoria na importância de R\$ 13.663,15, que multiplicado pelo percentual redutor de base de cálculo de 29,4117%, apura-se como resultado, o valor R\$4.715,16, que deduzido da mencionada importância de R\$ 13.663,15, encontra-se a base de cálculo substituição tributária reduzida de R\$11.316,43, que aplicada a alíquota de 17%, apura-se o valor do ICMS substituição tributária no montante de R\$1.923,79. Portanto não tem fundamento as alegações defensivas excludentes do crédito tributário consubstanciado no presente auto de Infração.

Restou comprovado que os procedimentos adotados pelos autuantes, conforme demonstrados nas planilhas juntadas aos autos, fls. 09 a 109, onde se encontram registradas, inclusive, as diferenças exigidas no presente Auto de Infração, estão todos corretos.

Portanto, cabe a exigência do imposto do contribuinte, porque ficou claramente demonstrado que reteve e informou a refinaria de petróleo o ICMS em valores menores do que o efetivamente devido, visto que, com base nestas informações a refinaria recolheu ao Estado da Bahia o ICMS a menos do que deveria ter recolhido, ficando assim caracterizada a Infração.

O sujeito passivo, por sua vez, não trouxe aos autos elementos que elidissem os valores exigidos no presente lançamento de ofício, ou mesmo provasse incorreção da MVA aplicada pelos autuantes.

Em relação à multa aplicada, o inciso V, do art. 97, do Código Tributário Nacional (Lei nº 5.172/66), determina que a Lei pode fixar a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos ou para outras infrações nela definidas. Aplicou o autuante a multa prevista na alínea “e”, inciso II do art. 42, em ajustada cominação com o descumprimento das obrigações tributárias descritas no presente Auto de Infração.

Quanto à argüição de que as multas aplicadas têm caráter confiscatório, é importante lembrar que o art. 150, IV da CF, é dirigido ao legislador, o qual não pode criar tributo excessivamente oneroso, expropriatório do patrimônio ou da renda.

Ademais, vale lembrar que este órgão não tem competência para afastar a aplicabilidade da Legislação Tributária Estadual.

Portanto fica mantido o Auto de Infração na íntegra, com todos os seus elementos originalmente consignados, demonstrado, através de demonstrativo analítico, que deram suporte ao lançamento tributário.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **206930.0002/09-0**, lavrado contra **LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$35.151,31**, 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, 23 de setembro de 2009.

JOSÉ CARLOS BACELAR - PRESIDENTE

FRANCISCO ATANASIO DE SANTANA - RELATOR

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO - JULGADOR