

A. I. N°. -206914.0013/08-1

AUTUADO - IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A (COMPANHIA BRASILEIRA DE  
-PETRÓLEO IPIRANGA)  
AUTUANTE - RENATO DOS SANTOS DE ALMEIDA  
ORIGEM - SAT/COPEC  
INTERNET - 26. 05. 2011

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0139-01/11**

**EMENTA: ICMS. BASE DE CÁLCULO. ERRO NA APURAÇÃO.**

**a)** EXCLUSÃO DO IMPOSTO DE SUA PRÓPRIA BASE DE CÁLCULO. RETENÇÃO E RECOLHIMENTO DO IMPOSTO A MENOS. O ICMS integra a sua própria base de cálculo. Sua exclusão ocasiona uma redução irregular que contraria a norma tributária vigente. Infrações não elididas. **b)** CONVÊNIO ICMS 03/99. Comprovada a irregularidade do procedimento adotado pelo contribuinte. Infração caracterizada. Não acolhida a arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 29/12/2008, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente à exigência de ICMS no valor de R\$40.825,34, acrescido da multa de 60%, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – procedeu à retenção a menos de ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de abril a dezembro de 2002, sendo exigido o imposto no valor de R\$17.300,31, com aplicação da alíquota de 17%. Consta que o contribuinte, ao informar o valor do ICMS correspondente à substituição tributária a ser repassado ao Estado da Bahia através dos Anexos III e V, aprovados pelos Convênios ICMS 138/2001 e 54/2002, no que se refere à venda de óleo diesel para contribuintes localizados neste Estado, para consumo, deixou de inserir o valor do ICMS próprio na base de cálculo, em virtude da operação interestadual gozar de imunidade tributária, e, para comercialização, utilizou uma base de cálculo menor do que a estabelecida no Convênio ICMS 03/99 para tais operações. A infração se encontra comprovada nos demonstrativos às fls. 07 a 29 e nos demais documentos de fls. 30 a 243;

02 – procedeu à retenção a menos de ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de janeiro, maio a outubro e dezembro de 2003, sendo exigido o imposto no valor de R\$16.865,14, com aplicação da alíquota de 25%. Consta que o contribuinte, ao informar o valor do ICMS correspondente à substituição tributária a ser repassado ao Estado da Bahia através dos Anexos III e V, aprovados pelos Convênios ICMS 138/2001 e 54/2002, no que se refere à venda de óleo diesel para contribuintes localizados neste Estado, para consumo, deixou de inserir o valor do ICMS próprio na base de cálculo, em virtude da operação interestadual gozar de imunidade tributária, e, para comercialização, utilizou uma base de cálculo menor do que a estabelecida no Convênio ICMS 03/99 para tais operações. A infração se encontra comprovada nos demonstrativos às fls. 07 a 29 e nos demais documentos de fls. 30 a 243;

03 – procedeu à retenção a menos de ICMS, e o consequente recolhimento, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações subsequentes, nas vendas realizadas para contribuintes localizados no Estado da Bahia, nos meses de julho, agosto, outubro, novembro e dezembro de 2002, janeiro, outubro e dezembro de 2003, sendo exigido o imposto no valor de R\$6.659,89, com aplicação da alíquota de 27%. Consta que o contribuinte, ao informar o valor do ICMS correspondente à substituição tributária a ser repassado ao Estado da Bahia através dos Anexos III e V, aprovados pelos Convênios ICMS 138/2001 e 54/2002, referente à venda de álcool

hidratado e/ou gasolina automotiva para comercialização, utilizou uma base de cálculo menor do que a estabelecida no Convênio ICMS 03/99 para tais operações. A infração se encontra comprovada nos demonstrativos às fls. 07 a 29 e nos demais documentos de fls. 30 a 243.

É esclarecido que o Auto de Infração foi lavrado por recomendação da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda do Estado da Bahia, através do Acórdão CJF nº 0366-11/08, para refazimento do procedimento fiscal objeto do Auto de Infração nº 206914.0003/07-8, lavrado em 06/12/2007, considerado nulo por apresentar vício formal de procedimento (fls. 244 a 252).

Às fls. 07 a 249 dos autos constam documentos - inclusive notas fiscais - emitidos para a empresa Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, sob inscrição estadual nº 36.081.372 e CNPJ/MF nº 33.069.766/0042-50, além de cópias de seus relatórios de operações interestaduais, Ordem de Serviço, Termo de Início de Fiscalização, Termos de Intimação, Termos de Prorrogação de Prazo de Ordem de Serviço, todos expedidos para o estabelecimento detentor desses dados cadastrais.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou impugnação às fls. 254 a 273, quando arguiu a decadência do crédito tributário, ressaltando que tendo em vista que a autuação tem por objeto o ICMS, tributo submetido à regra de posterior homologação, cabe ao contribuinte verificar a ocorrência do fato gerador, calcular o montante devido e efetuar o pagamento.

Argumenta que esse tributo encontra-se inserido no prazo de cinco anos para ser cobrado, cujo termo inicial ocorre na data do fato gerador, na forma do art. 150, § 4º do CTN, conforme palavras de Roque Antonio Carraza. Assim, a administração fazendária deve averiguar a regularidade dos procedimentos, homologando-os, se estiver de acordo ou, caso haja equívocos, aplicar as penalidades cabíveis, desde que ainda haja prazo para a constituição do crédito tributário.

Salienta que o período glosado encontra-se inexigível, devido à decadência incidente sobre o débito fiscal. Observa que a notificação para ciência da autuação só ocorreu em 19/02/2009, concluindo-se que os créditos imputados foram constituídos há mais de cinco anos, caracterizando a hipótese de extinção do crédito tributário pela decadência, de acordo com o art. 156, inciso V do CTN.

Ressalta que a contagem do prazo decadencial se inicia na “data da operação de circulação de mercadoria”, data da saída do produto, pois é nesse momento que o tributo é devido, quando já se torna passível de controle e consequente glosa, no caso de irregularidade.

Traz à colação o Acórdão nº 1.088, relativo ao processo nº 01251001987-4/02, emanado da 1ª Câmara Permanente do Estado do Pará, onde foi reconhecida a decadência do crédito tributário, após o decurso de cinco anos contados da data do fato gerador.

Diz que, desse modo, se operou a extinção das obrigações tributárias referentes ao período objeto da autuação, alegando que houve pagamento do tributo, tendo o Fisco entendido que em valor menor que o devido, gerando a diferença a favor da Fazenda Estadual, o que torna a hipótese submetida à regra do art. 150, § 4º do CTN, conforme decisões do STJ, nos processos EDivRESP 279.473, Resp 898.459/AL e AgRg no Resp 639.491/SC, cujas ementas transcreveu.

Afirma que de acordo com tais decisões, tendo o contribuinte efetuado o pagamento, prevalece a regra da contagem do prazo decadencial de cinco anos, a partir da data do fato gerador, conforme previsto no art. 150, § 4º do CTN, sendo certo que a controvérsia entre esta regra e a do art. 173, inciso I do CTN decorre do fato de o contribuinte não ter realizado o pagamento do tributo, enquanto que esta autuação se baseou no argumento de recolhimento a menor do tributo.

Acrescenta que o fato de a autuação anterior ter sido julgada nula não interrompe a fluência do prazo decadencial, porque este não se interrompe e porque o autuado não participou daquele procedimento, pois o estabelecimento foi outro que não o autuado, de modo que somente a notificação ao sujeito passivo representa o termo final para a paralisação do prazo decadencial.

Conclui que para a constituição do crédito tributário ser legítimo é imprescindível que o sujeito passivo seja regularmente notificado, antes da decadência do direito fazendário de lançar, momento em que há oponibilidade e constituição do débito para o contribuinte, de acordo com Ruy Barbosa Nogueira. Realça que a notificação efetivada em 19/02/2009 tornou decaído todo o período da autuação, uma vez que o último período autuado é janeiro de 2004, cujo termo final para constituição do crédito seria 10/01/2009. Requer o reconhecimento da extinção do crédito tributário.

Tratando sobre as infrações 01 e 02, alega que tem como objeto social a distribuição, comercialização e industrialização de combustíveis e derivados do petróleo. Adquire óleo diesel da refinaria de petróleo (Petrobrás), que com base no regime de substituição tributária progressiva, é a responsável pelo recolhimento do ICMS/ST (imposto retido na operação de venda) relativo às operações futuras da produção até o consumo final, de acordo com a sistemática prevista no Convênio ICMS 03/99, vigente à época dos fatos.

Como a refinaria realiza a retenção do imposto considerando toda a cadeia produtiva, com base no fato gerador presumido, a distribuidora de combustíveis integra a série de comercialização quando adquire o produto da refinaria (ou da usina, no caso de biocombustíveis – álcool e biodiesel) e depois o repassa para o próximo elo da cadeia, que finda no consumidor final. Na presente situação, são relatadas duas hipóteses de recolhimento a menos: na primeira, o elo seguinte são as revendedoras, enquanto que na segunda é o consumidor final, estando ambos situados em unidades federativas diversas do local onde o produto foi adquirido.

Quanto à primeira parte dessas duas infrações, que corresponde a “deixar de inserir o ICMS próprio na base de cálculo” quando o produto se destinou ao consumidor final, observa que pelo regime de substituição tributária para frente, a refinaria realiza a retenção do imposto considerando toda a cadeia produtiva e presumindo que a mercadoria será comercializada pelo comprador no estado em que foi adquirida (venda interna). Assim, de acordo com o ciclo econômico, passível de tributação, o impugnante, localizado em Vitória-ES, efetuou a venda do óleo diesel adquirido na refinaria, para consumidores finais situados no Estado da Bahia.

Lembra que nas vendas interestaduais efetuadas diretamente a consumidores finais, a retenção do ICMS/ST efetuada pela refinaria deve ser objeto de “ajuste”, uma vez que a operação presumida (venda interna para comercialização) não ocorreu. Assim, a base de cálculo não é mais o preço final de venda presumido dentro do estado de origem e sim, no caso de venda de óleo diesel, o valor efetivo da operação interestadual de venda. Realça que na autuação foi erroneamente presumido que o impugnante deixou de incluir o ICMS por dentro, ou seja, o valor do imposto em sua própria base de cálculo, o que não ocorreu.

Salienta que ao calcular o imposto destinado ao estado de consumo, utiliza como base de cálculo o valor da operação com a inclusão do ICMS na própria base de cálculo, inserido no momento da formação do preço unitário de venda realizado após a compra junto à refinaria, em consonância com o Convênio 03/99. Assim, embora considere constitucional a inclusão do ICMS na base de cálculo, o imposto é calculado na forma que a Fazenda Estadual entende que seja devido, recolhendo o tributo de acordo com o art. 13, § 1º, inciso I da Lei Complementar nº 87/96, razão pela qual a presente autuação não pode subsistir.

Realça que nas operações para consumidores finais, a base de cálculo é o valor da operação, de acordo com o citado Convênio e com o art. 13, inciso VIII da LC 87/96, que determina que a base de cálculo das operações interestaduais com combustíveis destinadas a consumidores finais é igual ao valor da operação. Deste modo, ao calcular o preço de venda e a base de cálculo do ICMS incluiu o valor do próprio imposto, o que significa que os valores cobrados representam dupla exação, já que não foi considerado que o autuado já incluíra no preço do produto o valor do tributo.

Visando comprovar o quanto alegado, apresenta, por amostragem, a composição das bases de cálculo de algumas notas fiscais (Doc. 02 – fls. 296 a 321) que foram objeto da autuação, com o fim de comprovar que incluiu o ICMS na base de cálculo do próprio imposto. Aduz que a base de

cálculo é o valor da operação, consistindo o preço da mercadoria o montante indispensável para sua formação, por se tratar de venda a consumidor final, onde a base de cálculo é o valor de venda efetivo da mercadoria, consideradas as inclusões previstas em lei.

Afiança que quando vende mercadoria adquirida da refinaria, adota base de cálculo formada através do valor da operação, que é integrada pelo preço unitário da mercadoria, multiplicado pela quantidade do produto. Assim, no preço de venda já se encontra o valor do tributo, inserido na formação do preço unitário da mercadoria, que, por sua vez, parte do custo de aquisição do produto, pela distribuidora junto à refinaria, conforme notas fiscais de aquisição (Doc. 03 – fls. 322 a 329).

Ressalta que o preço do óleo diesel adquirido na refinaria é inferior ao preço repassado ao consumidor final, pois, num primeiro momento, integram este preço os seguintes fatores monetários no custo: margem de lucro da distribuidora, frete de entrega e encargo financeiro. Num segundo momento, se insere o valor do ICMS da operação, formando-se o preço a ser considerado pela distribuidora ao consumidor final.

Conclui que na formação da base de cálculo do ICMS/ST incluiu o valor do próprio imposto, já que a base de cálculo é extraída justamente do preço da mercadoria que compõe o valor final da operação, e que reflete o seu preço, com as citadas inclusões, conforme dispõe o art. 13, inciso I da LC 87/96.

Objetivando comprovar suas afirmações, reproduz, por amostragem, a composição das bases de cálculo das notas fiscais objeto da autuação, de nºs 36.323, de 12/08/2002, e 36.218, de 06/08/2002, para demonstrar que o ICMS foi integrado na composição do preço da mercadoria (óleo diesel) adquirida junto à refinaria, estando incluso na base de cálculo praticada pelo impugnante.

Discorrendo sobre a segunda parte das infrações 01 e 02, que consistiu na utilização de uma base de cálculo menor que a estabelecida no Convênio 03/99 assevera que essa alegação não está de acordo com o próprio levantamento, desde quando os relatórios fiscais demonstram que os valores de ICMS apurados pelo Fisco coincidem com os valores declarados pelo autuado, não havendo no lançamento nenhuma diferença cobrada sob essa justificativa.

Enfatizando que não há o que ser cobrado, anexa o Doc. 04 (fls. 330 a 354), que se refere a alguns dos quadros do lançamento fiscal, feitos por período mensal, com discriminação das notas fiscais, seguidos dos relatórios do Convênio 54/02, notadamente o Anexo II, que demonstram que o repasse do imposto foi feito exatamente nos valores mencionados como corretos no lançamento fiscal, confirmando que não foi utilizada base de cálculo a menor.

Insurge-se contra a infração 03, asseverando que na apuração da base de cálculo relativa à comercialização de álcool hidratado (AEHC), procedeu de acordo a previsão contida no Convênio 37/00, em vigor na data das operações, somente sendo alterado em 30/12/2002. Observa que utilizou a margem de 44,67%, que era o montante devido para operações com AEHC realizadas pela distribuidora para o Estado da Bahia, na forma do referido Convênio.

Salienta que o percentual de 54,53%, aplicado pelo fiscal, só teve vigência com a publicação do Convênio 156/02, ocorrida em 30/12/2002, não alcançando as operações realizadas até 30/11/2002, pelo princípio da irretroatividade no campo tributário, conforme se observa da leitura de trecho da obra “Vocabulário Jurídico”, de autoria de Plácido e Silva.

Assim, os valores que utilizou para verificação da base de cálculo observaram a legislação vigente ao tempo das operações, demonstrando a insubsistência do lançamento também nessa parte.

Ainda quanto à infração 03, especificamente a respeito do produto gasolina, afirma que a imputação não pode ser considerada, uma vez que se pode verificar que não há diferença entre os valores apurados no levantamento fiscal e os valores declarados pelo autuado para fins de repasse. Afiança que, como ocorreu nas infrações 01 e 02, os valores de ICMS informados pelo impugnante nas operações interestaduais não divergem do apontado pelo autuante, não havendo imposto a ser cobrado a título de diferença de base de cálculo a menor.

Realça que os quadros do lançamento fiscal que anexa no Doc. 04 demonstram que o repasse do imposto foi realizado exatamente nos valores mencionados como corretos no lançamento fiscal, não se justificando a alegação do Fisco sobre a utilização de base de cálculo a menor.

Por entender restar demonstrada a improcedência da ação fiscal, requer o seguinte:

1. primeiramente, que seja apensado o presente feito ao Auto de Infração anterior, de número 206914.0003/07-8, para que a autuação esteja devidamente instruída;
2. sejam acolhidas todas as razões preliminares que demonstram a decadência do lançamento;
3. no caso de ser ultrapassada a preliminar arguida, sejam acolhidas as razões de mérito e julgada procedente a impugnação, cancelando-se o lançamento fiscal;
4. por fim, no caso de remanescerem dúvidas quanto a qualquer das alegações/demonstrações fáticas trazidas na defesa, seja determinada a realização de diligência fiscal.

Auditor Fiscal designado prestou informação fiscal às fls. 355 a 358 apresentando, inicialmente, o disposto no art. 173, inciso II do CTN, que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Salienta que as operações objeto do lançamento, conforme delineado na descrição dos fatos do Auto de Infração, foram vendas de derivados de petróleo – carburantes – em operações interestaduais, em relação às quais o Convênio ICMS 03/99 determina a retenção e o recolhimento do ICMS/ST, fato este realizado pelo autuado, ocorrendo apenas o cálculo a menos do imposto.

Ressalta que o CONSEF, em reiterados julgamentos, decidiu pela procedência da exigência da inclusão do ICMS na base de cálculo do imposto, a exemplo do Acórdão JJF nº 0048-05/05, cuja ementa transcreveu.

Observa que quanto aos aspectos relativos à decadência, atentou para os prazos legais, tendo sido obedecida a regra contida no inciso II do art. 173 do CTN.

Também foi obedecida a recomendação contida na Resolução do Acórdão JJF nº 0215-03/08, que foi ratificado pelo Acórdão CJF nº 0366-11/08, que recomendou a realização de novo procedimento fiscal, a salvo de incorreções (fls. 359 a 365).

Afirma que tendo em vista que o lançamento foi elaborado na forma regulamentar, alicerçado no princípio da legalidade, o Auto de Infração deve ser julgado totalmente procedente.

Considerando que ao atacar as infrações 01 e 02, o autuado alegou que na base de cálculo do ICMS incluiu o valor do imposto, juntando notas fiscais de compra, para indicar a composição do custo de aquisição, além do cálculo referente às Notas Fiscais 36.323 e 36.218; considerando que o autuado enfatizou que não utilizou base de cálculo menor do que a estabelecida no Convênio 03/99, asseverando que os valores de ICMS indicados nos relatórios fiscais coincidem com os valores declarados pelo autuado, acostando quadros do lançamento fiscal, onde são discriminadas as notas fiscais, e os relatórios do Convênio ICMS 54/02, inclusive o Anexo II, para demonstrar que o repasse se deu nos valores corretos; considerando que ao contestar a infração 03, o autuado alegou que ao apurar a base de cálculo, procedeu de acordo com o Convênio 37/00, utilizando a margem de 44,67%, insurgindo-se contra o percentual de 54,53%, que somente teria vigorado com o Convênio ICMS 156/02, não alcançando as operações realizadas até 30/12/2002; considerando que no caso do produto gasolina (infração 03), o autuado afirmou que inexiste diferença entre os valores apurados e os valores declarados para repasse, descabendo a exigência, com base no Doc. 04; considerando que na informação fiscal, não foram contestadas as alegações e provas defensivas: a 1ª JJF diligenciou o processo em à SAT/COPEC (fls. 368/369), para que o autuante ou outro Auditor Fiscal adotasse as seguintes providências:

1 – verificasse, em relação às três infrações, as alegações e provas materiais juntadas na peça defensiva, trazendo aos autos as contra-argumentações correspondentes, caso a caso;

2 – caso ocorressem mudanças nos montantes dos débitos apontados no Auto de Infração, elaborasse novas planilhas e os demonstrativos de débito correspondentes.

Em seguida, o autuado deveria ser intimado, com a entrega dos elementos juntados pelo diligente e da solicitação, concedendo-se o prazo de 10 (dez) dias, para que ele, querendo, se manifestasse. Havendo manifestação do autuado, deveria ser dada ciência ao autuante.

Em atendimento ao pedido de diligência, o Auditor Fiscal Rodrigo José Pires Soares, às fls. 372 a 375, informou que em relação às infrações 01 e 02 os levantamentos realizados pelo autuante demonstram que o contribuinte efetivamente utilizou base de cálculo menor que a estabelecida pelo Convênio ICMS 03/99 combinado com o Convênio ICMS 84/02, encontrando-se relacionadas às fls. 07 a 44 as operações atinentes ao recolhimento a menos do ICMS, conforme legislação vigente à época.

Aduz que nesses demonstrativos estão detalhadas, por mês, as informações relativas a cada um dos produtos, indicando as quantidades, valores unitário e total, bases de cálculo unitária e total da substituição tributária e, por fim, o valor real do ICMS substituição tributária incidente sobre cada item. Além disso, no final os relatórios apresentam um cotejamento entre o valor do imposto devido e aquele que foi informado pelo contribuinte, destacando o valor a menor praticado em cada caso.

Ressalva que a apuração do ICMS substituição tributária informado em favor do Estado da Bahia pelo autuado foi verificado a partir dos relatórios dos anexos previstos no Convênio ICMS 54/02.

Chama a atenção para a diferença entre as operações destinadas ao consumo ou à comercialização. Observa que no primeiro caso a base de cálculo é determinada a partir dos valores dos produtos constantes nas notas fiscais, acrescidos do montante do imposto devido. Para tanto, o valor constante do documento fiscal é dividido pelo número apurado pela subtração de 1,00 (um inteiro) pela alíquota vigente. Como exemplo, cita que no caso da alíquota de 17% o referido número é 0,83, procedimento decorrente do fato de o ICMS incidir sobre sua própria base de cálculo (“por dentro”).

Diz ser importante considerar a existência ou não de previsão legal de redução da base de cálculo, pois nesse caso deve ser considerado esse fator na fixação da base de cálculo. Salienta que no período autuado havia redução da base de cálculo para óleo diesel em 16%, entre 11/02/2003 e 19/09/2003 e de 40% a partir de 20/09/2003.

Contesta as alegações e as notas fiscais trazidas na defesa para amparar a afirmação do autuado de que nos valores das operações já se encontrava incluído o montante do imposto, ressaltando que nos documentos fiscais em questão, excetuando-se pequeníssimas despesas acessórias, os valores das notas fiscais são iguais aos valores dos produtos. Realça que tendo em vista que existe imunidade nas operações interestaduais, é possível concluir que na base de cálculo adotada pelo contribuinte não foi incluído o valor do imposto, o que gerou as diferenças apontadas pela Fiscalização.

Já nas operações destinadas à comercialização, a base de cálculo é determinada através de valores e percentuais de margem de valor agregado (MVA) indicados em convênios. Observa que nestes casos o autuante se utilizou dos valores e percentuais vigentes para cada produto, à época de cada um dos fatos geradores, os quais podem ser verificados na forma como apresentados no Auto de Infração.

Tratando sobre a infração 03, assevera que descabe a alegação do autuado de que a MVA que aplicara para álcool hidratado, de 44,67%, seria a vigente à época dos fatos geradores, ressaltando que a MVA de 54,83% foi estabelecida através do Convênio ICMS 84/02 (fls. 376 a 379), que produziu efeitos a partir de 05/07/2002, de forma que desta data em diante essa MVA passou a ser a correta. Salienta que as exigências atinentes a álcool referem-se apenas ao período de julho a dezembro de 2002, sob a vigência do referido Protocolo.

No que se refere aos documentos juntados pelo contribuinte visando provar que inexiste diferença em relação ao produto gasolina, que se referem aos Anexos II previstos no Convênio 54/02, ressalta que esses papéis já haviam sido incluídos pelo autuante, para comprovar o levantamento realizado.

Observa que, entretanto, ao contrário do impugnante, o autuante anexou também os Anexos III, de modo que a partir da análise dos dois anexos, bem como dos relatórios detalhados dos montantes devidos, é possível verificar que os valores constantes do Auto de Infração estão corretos.

Frisa que a alegação defensiva não está correta porque a verificação tem que ser feita com base em todas as operações realizadas dentro de um mesmo mês. Assim, ainda que para determinados itens de algumas notas fiscais não haja diferença entre o valor informado pelo autuado e aquele constante no levantamento fiscal, ao final dos meses constam diferenças a menor no imposto informado. Observa que a apresentação de todos os itens pelo autuante, ainda que sem diferenças em alguns deles, prende-se à necessidade de propiciar ao contribuinte a ampla defesa, tornando possível a verificação de todos os lançamentos que compõem os Anexos do Convênio 54/02.

Salienta que para sua insurgência ter coerência, o autuado deveria demonstrar que absolutamente todas as operações constantes de um determinado mês estavam exatamente de acordo com os valores levantados pelo autuante, porém não foi isso que ele fez, pois listou apenas alguns dos itens de cada mês, sendo que as divergências em cada período ocorrem justamente nas demais operações. Como exemplo, observa que em relação ao mês de janeiro de 2003, o autuado relacionou apenas três notas fiscais (doc. 04 da defesa), afirmando que não havia diferença, todavia a análise tem que ser feita levando-se em consideração todas as operações com combustíveis dentro de cada mês. Assevera que foi por esta razão que o autuante detalhou cada uma delas, totalizando por mês.

Aduz que no referido mês, as cópias dos Anexos III informados pelo contribuinte à refinaria e anexados pelo autuante às fls. 122 a 124, mostram nos campos 5 (resultados da apuração) os valores apontados nos sub-itens 5.7 e 5.8, que perfazem os montantes de R\$1.993,32 + R\$2.044,78 + R\$1.248,90 + R\$16.825,44 + R\$3.602,41 + R\$3.695,41, totalizando R\$29.410,26. Aduz que este é exatamente o valor que foi compensado com o total devido de ICMS, de forma que de acordo com o relatório detalhado daquele mês (fl. 37), o contribuinte deveria ter informado o valor de R\$31.324,43, porém informou apenas R\$29.410,26, resultando na diferença de R\$1.914,17, exatamente o valor apurado na autuação.

Ressalta que a análise é a mesma para todos os meses constantes da autuação, razão pela qual os valores apontados são efetivamente devidos pelo contribuinte.

Conclui que devido aos motivos salientados, o levantamento fiscal foi correto na identificação do ICMS informado a menor pelo contribuinte, não havendo justificativas para ressalvas ou para que se elabore novas planilhas e os demonstrativos de débitos correspondentes.

A empresa Ipiranga Produtos de Petróleo S/A, sucessora por incorporação de Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, se manifestou às fls. 385 a 400, a respeito da diligência realizada, aduzindo que não podem subsistir os argumentos do diligente, sendo manifestamente ilegal, arbitrário e descabido o Auto de Infração, por serem ilíquidos, incertos e inexigíveis os créditos cobrados, uma vez que o impugnante não incorreu em qualquer infração, de modo que o lançamento deve ser cancelado.

Assevera que há incongruências nos cálculos e nas supostas diferenças apuradas pela Fiscalização, tanto no lançamento como no relatório de diligência fiscal. Quanto às infrações 01 e 02, em especial às operações destinadas a consumidor final, o Relatório Fiscal simplesmente ratifica as informações da Fiscalização no sentido de que o ICMS próprio não foi incluído na base de cálculo do ICMS/ST.

Ressalta que o diligente não demonstrou as razões que o levaram a concluir desta forma, apenas afirmando, de forma infundada, que não teria sido incluído o ICMS próprio na base de cálculo do ICMS/ST, tendo em vista a imunidade constitucional. Aduz que, no entanto, demonstrara na defesa, de forma clara, inclusive através de planilhas, a inclusão do ICMS próprio na base de cálculo.

Reprisa os argumentos trazidos na impugnação, enfatizando que ao calcular o imposto destinado à Bahia utiliza como base de cálculo o valor da operação, com a inclusão do ICMS, que é inserido no momento da formação do preço de venda realizado após a compra da distribuidora junto à refinaria.

Assevera que, da mesma maneira, no que tange às operações destinadas à comercialização de óleo diesel, que se refere à segunda parte das infrações 01 e 02, o Relatório Fiscal da diligência se

restringe a afirmar que o autuante utilizou os percentuais vigentes à época para cada um dos fatos geradores, salientando que não adianta o diligente simplesmente afirmar que a Fiscalização utilizou a legislação vigente à época, sem sequer apontar qual seria essa legislação.

Repete que os relatórios da autuação indicam que os valores de ICMS apurados coincidem com os valores declarados pelo autuado no que tange às referidas operações, o que é possível aferir da análise do “Demonstrativo do ICMS” elaborado pelo autuante para o mês de janeiro de 2003, conforme se verifica da planilha elaborada pela própria Fiscalização (Doc. 01 – fl. 409) e do Anexo II do impugnante (Doc. 02 – fls. 410 a 412). Conclui que não há no lançamento diferença a ser cobrada sob essa justificativa, e tanto é assim que o diligente menciona, de forma superficial, que foi utilizada a legislação vigente à época para a apuração das diferenças.

No que concerne à infração 03, aduz que é totalmente ilegítima a acusação fiscal, pois a análise da planilha apresentada pela Fiscalização e os anexos apresentados pelo impugnante, indica que não há qualquer valor divergente que comprove a exigência, pobemente justificada pelo diligente.

Para que não parem dúvidas sobre a nulidade do Auto de Infração, face à sua iliquidez e incerteza, utiliza-se do mês de janeiro de 2003, mencionado como exemplo pelo diligente. Transcreve trecho da acusação fiscal, asseverando que o objeto da infração é a utilização de base de cálculo menor do que a estabelecida na legislação vigente nas vendas de AEHC e gasolina para comercialização.

Ressalta que de acordo com a planilha elaborada pela Fiscalização (Doc. 01), quanto às operações de comercialização, todos os valores apontados correspondem exatamente aos valores declarados pelo impugnante nos seus Anexos II e III (Doc. 02), conforme indicou por meio de tabelas.

Planilha da Fiscalização:

PRODUTO	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS/ST (R\$)
Gasolina C	39.421	23.915,25	6.457,11
Gasolina C	39.763	21.523,50	5.811,35
Gasolina C	39.927	21.523,50	5.811,35
<b>TOTAL</b>			<b>18.079,81</b>

Valores lançado no Anexo II do autuado:

PRODUTO	NOTA FISCAL	BASE DE CÁLCULO (R\$)	ICMS/ST (R\$)
Gasolina C	39.421	23.915,00	6.457,05
Gasolina C	39.763	21.524,00	5.811,48
Gasolina C	39.927	21.524,00	5.811,48
<b>TOTAL</b>			<b>18.080,01</b>

Destaca que, desse modo, não há divergência de valores que justifique a manutenção do Auto de Infração, pois nesse exemplo o impugnante recolheu a maior R\$0,20.

Acrescenta que apesar de as operações com óleo diesel não serem objeto dessa infração, o confronto dos valores retidos/recolhidos nas operações para comercialização a título de ICMS/ST, mostra que estes serão exatamente os mesmos lançados na planilha elaborada pela Fiscalização (Docs. 01 e 02).

Conclui, afirmando ter ficado claro que a autuação não tem fundamento, uma vez que os créditos objeto da exigência foram fulminados pela decadência, conforme determina o artigo 150, § 4º do CTN e restou comprovado inexistir divergências entre os valores declarados pelo autuado e os apurados pelo Fisco, demonstrando incerteza e iliquidez da autuação, de modo que o lançamento deve ser julgado totalmente improcedente, devendo ser canceladas as exigências fiscais dele decorrentes.

## VOTO

Observo que a presente autuação decorreu da realização de nova ação fiscal sugerida por este Conselho de Fazenda à autoridade fazendária da jurisdição fiscal do contribuinte, através dos Acórdãos JJF 0215-03/08 e CJF 0366-11/08, que julgaram nulo o Auto de Infração nº 206914.0003/07-8, ACÓRDÃO JJF N.º 0139-01/11

por apresentar vício formal de procedimento, em razão da indicação errônea do sujeito passivo da obrigação tributária. Assim, o presente Auto de Infração foi lavrado seguindo a determinação prevista no art. 21 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99.

Em sua peça defensiva, o autuado suscitou que teria ocorrido a decadência do direito de lançamento do crédito tributário pela Fazenda Pública, nos termos do artigo 150, § 4º do Código Tributário Nacional (CTN). Ressalto que as disposições contidas no artigo 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/BA (Decreto nº 6.284/97), prevêem que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.

Também o § 5º do artigo 107-B do COTEB, estabelece que se considera ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após cinco anos, contados a partir de 1º de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Portanto, o prazo para constituição do crédito tributário ou homologação do lançamento tem a sua contagem iniciada a partir do primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, conforme os artigos 173, inciso I do CTN e 107-B do COTEB, não podendo prosperar a arguição defensiva, haja vista que, no presente caso, o período autuado alcançou os exercícios de 2002 e 2003, o que significa que a contagem iniciou-se em 01/01/2003, com termo final em 31/12/2007. Como o lançamento original ocorreu em 06/12/2007, portanto, dentro do prazo de cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, não há o que se falar em homologação tácita do lançamento e, por consequência, em decadência do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, conforme sugerido pelo autuado.

Saliento que esse tem sido o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF 0102/12-05 e 0192-11-05, e mais recentemente o Acórdão CJF 0144-11/09.

No que concerne à alegação de que em razão de ter sido cientificado a respeito da presente autuação somente em 19/02/2009, os créditos imputados teriam sido constituídos mais de cinco anos após a ocorrência dos fatos que lhes deram origem, ressalto que, conforme salientei acima, o Auto de Infração decorreu da nulidade de lançamento anterior, em decorrência de erro formal, condição esta prevista no art. 173, inciso II do CTN, que estabelece que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário se extingue após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado, quando essa situação houver decorrido da existência de erro formal, que foi a situação que ocorreu no julgamento precedente, o que afasta a argumentação quanto ao encerramento do prazo para constituição do crédito tributário.

Ressalto, ademais, que, de forma diversa daquela aventada pela defesa, a ação fiscal original se referiu exatamente ao próprio autuado, detentor da inscrição estadual nº 36.081.372 e do CNPJ/MF nº 33.069.766/0042-50, tendo o referido lançamento se embasado em ordem de serviço, termo de início de fiscalização, termos de intimação, documentos e livros fiscais, planilhas e demonstrativos, relatórios de operações interestaduais, todos expedidos para o mencionado estabelecimento. Acrescento que apenas ocorreu um equívoco por parte dos autuantes, que ao lavrar o primeiro Auto de Infração, o fez em nome de outra unidade da empresa fiscalizada, fato que resultou na nulidade da autuação.

No mérito, constato que a ação fiscal teve como objetivo apurar se os valores retidos e recolhidos pelo contribuinte, na qualidade de sujeito passivo por substituição, haviam ocorrido de forma correta, resultando na constatação da ocorrência de três infrações, todas impugnadas.

Ressalto, de início, que tendo em vista que na informação fiscal não haviam sido devidamente apreciadas as argumentações defensivas contrárias ao lançamento e considerando que o sujeito passivo solicitara a realização de diligência visando uma revisão da apuração realizada pela Fiscalização, esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal determinou que o autuante ou outro Auditor fiscal,

após avaliação das alegações e provas materiais juntadas na peça defensiva, apresentasse os devidos esclarecimentos, caso a caso, e se ocorressem mudanças nos montantes dos débitos apontados no Auto de Infração, elaborasse novas planilhas e os respectivos demonstrativos de débito.

Verifico que ao atender à referida solicitação, o Auditor Fiscal Rodrigo José Pires Soares prestou os necessários esclarecimentos quanto ao levantamento fiscal, bem como em relação aos questionamentos oferecidos pelo impugnante.

As infrações 01 e 02 se referiram, respectivamente, aos exercícios de 2002 e de 2003, tendo correspondido à venda de óleo diesel para contribuintes localizados neste Estado, tendo sido apurado que nas vendas para consumo, o autuado deixou de inserir o valor do ICMS próprio na base de cálculo, devido ao fato de a operação interestadual gozar de imunidade tributária, enquanto que nas vendas para comercialização, fora utilizada uma base de cálculo menor que a estabelecida no Convênio ICMS 03/99. Já na infração 03, foi computado que ao informar o valor do ICMS correspondente à substituição tributária a ser repassado ao Estado da Bahia através dos Anexos III e V, aprovados pelos Convênios ICMS 138/2001 e 54/2002, referente a álcool hidratado e gasolina automotiva para comercialização, o contribuinte se utilizara de base de cálculo menor que aquela prevista no Convênio ICMS 03/99.

Assim, o diligente salientou que os levantamentos realizados pelo autuante demonstram que o contribuinte efetivamente incorrera nas irregularidades que lhe foram atribuídas. Após analisar os demonstrativos acostados às fls. 07 a 29, constatei que o autuante indicou as variáveis atinentes a cada uma das operações objeto do levantamento fiscal, apontando os dados relativos às notas fiscais, valor do produto, alíquota do ICMS, valor unitário do produto, MVA (margem de valor adicionado), ICMS próprio, base de cálculo da substituição tributária e o valor do ICMS devido por substituição tributária. Nos períodos em que foi apurado o imposto devido por substituição tributária (infração 03), foram apontados os montantes correspondentes, assim como os totais, por período fiscalizado.

Em se tratando das infrações 01 e 02, foram apontados, em separado, os valores concernentes às operações destinadas ao consumo e à comercialização, sendo que, no primeiro caso, a base de cálculo foi apurada a partir dos valores dos produtos constantes nos documentos fiscais, acrescidos do montante do imposto devido, tendo em vista que o ICMS deve ser incluído na sua própria base de cálculo. Ressalto que tendo a Constituição Federal estabelecido imunidade nas operações interestaduais com derivados de petróleo, na base de cálculo adotada pelo contribuinte relativa às operações próprias não foi incluído o valor do imposto, o que significa que o procedimento adotado pelo autuante está correto.

Observo que nas operações destinadas à comercialização, a base de cálculo foi determinada a partir dos valores e percentuais da MVA atinentes a cada produto arrolado no levantamento e em vigor nos períodos abarcados pela autuação.

Na parte final de cada um dos demonstrativos consta a comparação entre os valores do imposto devido e aquele que foi informado pelo contribuinte, sendo indicada a diferença encontrada e exigida do sujeito passivo em cada ocorrência.

Verifico que o diligente esclareceu, também, que no caso da infração 03, não tinha pertinência a alegação do impugnante de que a MVA de 44,67%, que aplicara para álcool hidratado, seria a correta, haja vista que a MVA utilizada pelo autuante, no percentual de 54,83%, fora estabelecida no Convênio ICMS 84/02, produzindo seus efeitos a partir de 05/07/2002, uma vez que as exigências concernentes àquele produto referem-se precisamente ao período de julho a dezembro de 2002.

No que concerne à afirmação do autuado de que os valores por ele informados coincidiam com aqueles apurados pelo Fisco, percebo que, conforme explicou o diligente, os elementos de prova anexados na defesa não lhe dão amparo, desde quando foram carreadas apenas as provas concernentes aos documentos fiscais que mostram existir coincidência nos cálculos efetivados pelo contribuinte e pelo autuante, quando a apuração das diferenças se encontra evidenciada em diversas

operações, conforme consta nos relatórios fiscais, as quais foram acobertadas por outras notas fiscais, que não foram contestadas pela defesa.

E, por esta razão, não basta para elidir a acusação fiscal, apenas trazer aos autos as cópias de alguns documentos fiscais e os respectivos cálculos do tributo, uma vez que em cada um dos períodos alcançados pelo levantamento existem diversas outras operações, em relação às quais a Fiscalização apurou e demonstrou a existência das diferenças que redundaram na exigência tributária. Desta forma, para ter sucesso em sua contestação, o impugnante precisaria ter demonstrado que todas as operações objeto de apuração pelo Fisco se encontravam corretas, ou seja, que teriam sido informadas pelo autuado de forma coincidente com aquela apontada no lançamento, o que, efetivamente, não ocorreu.

Ainda servindo-me do relatório apresentado pelo diligente, constato que de acordo com os dados verificados nos Anexos III informados pelo contribuinte à refinaria e anexados pelo autuante ao processo, os montantes totais dos valores apontados nos sub-itens 5.7 e 5.8, que se referem respectivamente aos valores a serem complementados e aos valores a serem deduzidos/repassados pela refinaria, perfazem as cifras informadas pelo autuado, quando as cifras totais de cada mês se encontram indicadas nos respectivos demonstrativos fiscais, gerando as diferenças apontadas na autuação. Esta análise mostra que o levantamento fiscal identificou de forma correta as diferenças do ICMS informado a menor pelo contribuinte, o que comprova o acerto do lançamento fiscal.

Observo que após ser cientificado a respeito da diligência, o impugnante se manifestou nos autos, porém não trouxe nenhum fato novo ou qualquer elemento de prova que já não houvesse sido analisado. Assim, as três infrações restam totalmente caracterizadas.

Com base em todo o exposto, voto pela procedência total do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206914.0013/08-1, lavrado contra **IPIRANGA PRODUTOS DE PETRÓLEO S/A (COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$40.825,34**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, inciso II, alínea “e” da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR