

**PROCESSO** - A. I. N° 206930.0003/09-7  
**RECORRENTE** - LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A. (SOPHIA DO BRASIL S.A.)  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0369-02/09  
**ORIGEM** - SAT/COPEC  
**INTERNET** - 02/08/2012

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0178-12/12

**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. Rejeitada a arguição de decadência. Vencido o voto do relator. Decisão por maioria. Afastadas as preliminares de nulidade. Negado o pedido de diligência. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela total Procedência o Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$41.167,28, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 24/03/2009 decorre de uma única infração que acusa o sujeito passivo de haver procedido à retenção a menor do imposto 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.

Esclarecem os autuante que “*O contribuinte informou valores de ICMS a menor para a refinaria através dos Anexos III (docs.fl.74/121) para repasse ao Estado da Bahia, em virtude do preço de partida informado ser inferior ao praticado pela refinaria, conforme demonstrativos anexos (Docs. fls. 09/73), cuja cópia foi remetida ao contribuinte via AR.*”

Da análise dos argumentos de defesa trazidos aos autos pelo autuado, além das contra razões do fiscal autuante, a 2ª JJF, à unanimidade, decidiu pela total procedência do Auto de Infração, cujo voto transcrevo abaixo:

#### “VOTO

(...)

*No mérito, a conclusão fiscal está baseada no fato de que o autuado informou valores de ICMS a menor para a refinaria através dos Anexos III (docs. fls. 74/121) para repasse ao Estado da Bahia, em virtude do preço de partida informado ser inferior ao praticado pela refinaria, conforme demonstrativos anexos (Docs. fls. 09/73).*

*Observo que a matéria de que cuida a lide é idêntica à que foi objeto do Auto de Infração nº 206930.0002/09-0, em nome do autuado, e já foi objeto de julgamento nesta Junta de Julgamento Fiscal, na sessão de julgamento do dia 23/09/2009, conforme Acórdão JJF nº A-309-02.09, tendo como Relator Francisco Atanásio de Santana, cujo julgamento, também participei, sendo decidido por unanimidade pela subsistência da autuação.*

*Desta forma, trago para este processo o voto do citado acórdão:*

“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

I - 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.”

*Quanto à argüição de constitucionalidade da multa por entender que a mesma é confiscatória, ressalto que, com base no art. 167, I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade, cuja referida multa e acréscimos legais decorrentes da autuação, que foram objeto de contestação pelo autuado, a sua aplicação é consequência da falta de recolhimento espontâneo do imposto, o que resultou na lavratura do presente Auto de Infração, tendo sido indicado corretamente o percentual de 60%, conforme estabelece o art. 42, inciso II, alínea “b” da Lei 7.014/96.*

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

Protocolizado Recurso Voluntário tempestivo, colacionado às fls. 222 a 241, o contribuinte retorna aos autos para trazer suas razões à análise da infração 1, como segue:

Primeiro, em preliminar de mérito, aduz que o Auto de Infração abrange o período de 31/01/2004 a 30/04/2007, e que parte dos valores da autuação referentes ao período de 31/01/2004 a 28/02/2004 estão alcançados pela decadência. Lembra que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, conforme disposto na LC nº 87/96. Cita e transcreve o art. 150 do Código Tributário Nacional, citando escritos do Prof. Paulo de Barros Carvalho, para dizer que “*o Fisco tem o prazo de 5 (cinco) anos, a contar do fato gerador do tributo, para conferir o procedimento adotado pelo contribuinte, findo esse prazo, ter-se-á a homologação tácita desse procedimento, com a consequente extinção do crédito tributário pela decadência*”. Transcreve Decisão do Superior Tribunal de Justiça.

Ainda derredor da matéria, assevera que “*não pode, pois, uma lei interna dessa Unidade Federativa dispor de forma diferente do que o faz uma Lei Complementar de âmbito Federal*”.

Pugna pelo reconhecimento da decadência dos créditos tributários constituídos em decorrência de fatos geradores ocorridos no período de 31/01/2004 a 28/02/2004.

Suscita a nulidade do Auto de Infração, aduzindo que os autuantes “*sequer dignaram-se a esclarecer os motivos que ensejaram a interpretação de que os procedimentos adotados pelo recorrente estavam em desacordo com a legislação aplicável, restringindo-se a apontar os artigos legais tidos como infringidos*”, e que em tal medida, resta configurado o mais completo desrespeito ao princípio da ampla defesa e da legalidade.

Diz que com o fito de apurar os fatos tidos como ilícitos fiscais, analisou a planilha anexada ao Auto de Infração e constatou a “*incongruência na apuração da conduta considerada ilegal, especialmente no que tange à total desconexão entre o fato tido como ilegal e os dispositivos legais utilizados para capitular a conduta que ensejou a constatação da infração*”. Afirma que dos dispositivos legais que fundamentam a autuação, não se verifica a determinação de que na base de cálculo do ICMS-ST deve ser incluído o ICMS próprio.

Entende que não há como se verificar, com a segurança necessária, o real cometimento da infração de que é acusada, pelo que, também, entende nulo o lançamento com fulcro no artigo 18, IV, alínea “a” do RPAF/99.

Pelos mesmos motivos, aduz que todas as decisões que afetam direitos individuais devem ser suficientemente fundamentadas, e que no caso em apreço, “*... a Fazenda do Estado da Bahia, deverá proferir a sua Decisão apoiando-se em razões que permitam conhecer quais foram os elementos que a levaram a decidir da forma que o fez, demonstrando, passo a passo, o método utilizado para chegar ao resultado, bem como os critérios jurídicos que a motivaram*”. Cita e transcreve o artigo 37 da Constituição Federal, o art. 39, III, do RPAF/99, além dos artigos 82 e 130 do Código civil, tudo para afirmar que não foram observados os requisitos exigidos na elaboração do Auto de Infração, restando evidente a ocorrência de vício formal insanável na lavratura do Auto em estudo, sendo, portanto, nula e descabida qualquer sanção ou penalidade.

Afirma que a Junta de Julgamento Fiscal “*... dá visível continuidade à conduta dos fiscais autuantes*”, vez que, também o julgador *a quo*, não cuidou de esclarecer as verdadeiras razões do enquadramento do recorrente de forma a originar a autuação atacada. Insiste que é seu direito conhecer, por Decisão fundamentada, quais as razões jurídicas de sua autuação, sob pena de nulidade tanto do Auto de Infração quanto da Decisão proferida em primeira instância administrativa.

Tratando do que entendeu como inexistência de correlação entre o fundamento da autuação e a capitulação do diploma legal tido com o infringido - Cláusulas terceira, quinta e sexta do Convênio ICMS 03/99 – diz que a simples leitura da conduta típica insculpida na norma e a descrição da conduta considerada ilegal pelo fiscal, já denota a impropriedade da infração que está sendo imputada ao recorrente. Esclarece que nenhum dos dispositivos legais citados no Auto de Infração determina que deve ser incluída na base de cálculo do ICMS-ST o ICMS próprio, restando indiscutível a correção da conduta adotada pelo recorrente. Cita e transcreve o art. 38 e seguintes do RPAF/99, para dizer que deve a autoridade fiscal descrever com precisão os fatos que embasaram o lançamento, declarando corretamente o diploma legal infringido. Cita doutrina, reiterando os fundamentos trazidos pelo o art. 37 da Constituição Federal, art. 39, III, do RPAF/99, além dos artigos 82 e 130 do Código civil.

Frisa que o procedimento que adotou para recolhimento do ICMS-ST está em consonância com os preceitos legais aplicáveis, especialmente no que tange à sistemática instituída pelo Convênio ICMS 03/99 - Substituição Tributária. Transcreve lição de Maria Helena Rau de Souza.

Afirma que mesmo em face dos argumentos trazidos na defesa e reiterados em seu Recurso, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal não se pronunciou acerca da falta de capitulação adequada ao suposto ilícito que ensejou a autuação lavrada em face do recorrente. Pugna que sejam cuidadosamente avaliados os argumentos jurídicos contidos nas suas peças de contestação recursal, para que seja exarada Decisão fundamentada a propósito do tema tratado.

No mérito, inicialmente aduz que sua prática baseia-se no respeito e preservação do princípio da não-cumulatividade, e que para tanto, há que ser “...eliminado do preço praticado por cada um dos agentes econômicos que intervêm no processo produção/comercialização (a não ser na última operação da cadeia, quando o consumidor final adquire a mercadoria)”.

Diz que para o seu ramo de atividade foi instituído, por via do Convênio ICMS 03/99, o recolhimento do ICMS-ST, através do qual o tributo é retido antecipadamente no ato da compra do produto e repassado pela Petróleo Brasileiro S/A- PETROBRÁS para as unidades federativas de destino. Nesse sentido, abarcando toda a cadeia de revenda até que o produto esteja nas mãos do consumidor, é que o tributo repassado para o Estado da Bahia pela PETROBRÁS será definitivo e irá onerar o consumidor final, preservado, portanto, o princípio da não-cumulatividade.

Avançando, diz que em que pese os fiscais apontarem inobservância das cláusulas terceira, quinta e sexta do Convênio ICMS 03/99 – retenção e recolhimento a menor do ICMS-ST em razão de erro na determinação da base de cálculo, entende o recorrente que os fiscais laboraram em equívoco.

Discorre derredor da base de cálculo, mencionando lição de Geraldo e Paulo de Barros Carvalho, citando e transcrevendo o art. 8º, I e II, da LC nº 87/96.

Transcreve a Cláusula quarta do Convênio ICMS 03/99, para afirmar que a base de cálculo do tributo é o valor da operação, e que em assim sendo, não pode o recorrente ser punido por ter cumprido as diretrizes emanadas do referido Convênio, do qual o Estado da Bahia é signatário, haja vista que no valor da operação estão incluídos todos os quesitos elencados nas alíneas “a”, “b” e “c” do inciso II do artigo 8º da LC nº 87/96.

Diz que está sendo tributada como se sua operação fosse a de venda direta ao consumidor, onde se tem uma base de cálculo maior que a considerada para o posto revendedor. Esclarece que o preço pago pelo consumidor final é diferente do preço pago pelos postos revendedores, e que estes últimos, são os verdadeiros destinatários de grande parte do produto comercializado pelo recorrente. Nesse sentido, é que a autuação considera, equivocadamente, como o valor da operação o preço cobrado do consumidor final e não o que é cobrado do posto revendedor pela Liquigás. Por tudo isso, entende o recorrente que “A base de cálculo do ICMS deve ser o valor da operação mercantil na qual este tributo incide sendo ilegal a cobrança e o recolhimento do ICMS que tomou como base de cálculo outro valor senão o da operação de fato, o que viola o

*princípio da estrita legalidade em matéria tributária que se desdobra no princípio da tipicidade”.*

Esclarecendo a sistemática do cálculo que faz do imposto a recolher ao Estado da Bahia, diz que aplica a alíquota reduzida de 12% (conforme preceitua o artigo 81 do RICMS/BA) sobre o valor da operação consignado na Nota Fiscal de saída (conforme Cláusula quarta do Convênio ICMS nº 03/99).

Salienta que, de acordo com a imunidade prevista no artigo 155, § 2º, X, “b” da Constituição Federal, o ICMS não incide na origem, e, sendo assim, 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 substituta tributária (Refinaria) ao ente federativo destinatário. Por isso mesmo é que se mostra injustificável o entendimento do Fisco Baiano que incluiu na base de cálculo do ICMS-ST o ICMS próprio, haja vista que o ICMS denominado próprio é devido ao Estado de origem, sendo o recorrente imune. Aduz que tal entendimento não foi levado em conta pela Junta de Julgamento.

Tratando do que entende como majoração da alíquota aplicada ao cálculo do imposto, diz que conforme suscitado em sua impugnação, verificou que a base de cálculo foi majorada mediante a aplicação da alíquota de 17% sobre o preço constante nas Notas Fiscais de Saída. Aduz que a aplicação da alíquota de 17%, como quer o fiscal, denota que foi ignorado o quanto disposto no artigo 81 do RICMS/BA. Pugna pela declaração de insubsistência do Auto de Infração em apreço.

Cuidando da diferença entre a MVA interna e a MVA interestadual, diz que os argumentos trazidos pelos fiscais autuantes são totalmente destituídos de legalidade.

Discorrendo sobre a matéria, diz que sobre a circulação do GLP incide o ICMS, e que, para que uma operação se configure como mercantil, é preciso que seja regida pelo Direito Comercial, que tenha por finalidade o lucro e que tenha por objeto uma mercadoria.

Diz que a circulação que autoriza a incidência do ICMS consiste na circulação jurídica, e não simplesmente na circulação física, ou seja, impõe-se a necessidade da transferência da posse ou da propriedade da mercadoria, com a transferência da sua titularidade. Avança dizendo que são dois os sistemas adotados para se chegar à base de cálculo do ICMS em substituição tributária: o preço médio ponderado a consumidor final (PMPF) e a margem de valor agregado (MVA), e que a Bahia adota o sistema da MVA.

Entende o recorrente que apesar de firmado o percentual da MVA, por via de Convênio, se a MVA “real” for alterada, o Estado deve fazer pesquisa de preços e, com base no resultado, corrigir a MVA “legal”, por meio da celebração de um novo convênio. Em outras palavras, a MVA deverá ser determinada com base em preços usualmente praticados no mercado, “obtidos por levantamento, ainda que por amostragem ou através de informações e outros elementos fornecidos por entidades representativas dos setores, adotando-se a média ponderada dos preços coletados”.

Assevera que a Bahia, como Estado signatário do Convênio ICMS 03/99, deve seguir a regra prescrita em sua Cláusula Terceira, que transcreve.

Informa que o Anexo II do Convênio acima citado estabelece para a MVA interna o percentual de 98,32% e para a interestadual o montante de 138,97% incidente nas operações que destinem combustível líquido derivados de petróleo para o Estado da Bahia. Diz que apesar de em todos os Estados da federação a carga tributária advinda da aplicação da MVA interna e interestadual serem equivalentes, respeitando o Princípio da Isonomia, no Estado da Bahia, a aplicação da referida MVA não atinge a mesma carga tributária, conforme ocorre em outros Estados como o Ceará, Paraná, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul e São Paulo. Entabula cálculos exemplificativos, para demonstrar que o Estado da Bahia é o único ente federativo em que a MVA interna e interestadual não geram a mesma carga tributária, o que, em última análise, desrespeita o princípio da isonomia, na medida em que gera carga tributária mais elevada para as operações interestaduais.

Referindo-se a uma reunião realizada entre o Gerente de Administração Tributária da Liquigás e o Gerente da Coordenação de Fiscalização de Petróleo e combustíveis (COPEC), o Dr. Olavo José Gouveia Oliva reconheceu a dissonância dessa aplicabilidade diferenciada entre a MVA interna e a MVA interestadual praticada pelo Estado da Bahia. Requer que sejam os autos baixados em diligência para que o Gerente da COPEC/BA se manifeste “*sobre a ilegalidade aqui exposta, devendo o seu Parecer ser utilizado no norte de futura Decisão...*”.

Tratando do que entende como abusividade da multa aplicada e do princípio da proporcionalidade, diz que a multa de 60%, além de excessiva é confiscatória, na medida em que cria um ônus desproporcional aos atos praticados pelo recorrente e suas consequências. Discorre sobre o princípio da proporcionalidade, mencionando os artigos 1º e 3º, III, 145, §1º e 150, IV, da Magna Carta.

Aduz, também, que, quando a atividade empreendida pelo contribuinte falso decorre de uma interpretação dúbia, sem objetivar a sonegação de tributos, a multa aplicada deve ser a menor possível, como tem decidido os tribunais. Cita *decisum* do Supremo Tribunal Federal e transcreve lição do Prof. Ives Gandra da Silva Martins, para asseverar que a aplicação da multa deve guardar correlação lógica com o valor do imposto que está sendo exigido, vez que a multa tem caráter punitivo e não remuneratório do valor do imposto.

Entende desprovidos de correspondência jurisprudencial e doutrinária os fundamentos da Decisão da Junta pela manutenção da multa com base na premissa de que a proibição de multas com caráter confiscatório contida no art. 150 da Constituição Federal estaria dirigida unicamente ao legislador. Por ser inconstitucional, pugna pela anulação do débito imputado.

Por derradeiro, requer que seja declarado nulo de pleno direito o Auto de Infração em apreço, alternativamente, pugna declaração de procedência do seu Recurso Voluntário para determinar o arquivamento do presente PAF e, por fim, na hipótese de que lhe seja imposta qualquer multa, requer que seja arbitrada no mínimo legal.

Em despacho firmado pelo eminente Procurador Geral do Estado, fls. 256, lê-se que “... *devem os processos então sobrestados ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PROFIS.*”, ou seja, devem os processos que envolvem decadência ser analisados sob os holofotes do COTEB.

Continua o ilustre Procurador geral dizendo que “*Não obstante, tendo em vista o conteúdo das discussões sobre a matéria em comento, acolho a sugestão manifestada pela i. Procuradora Chefe em exercício no despacho de fls. 187/188, deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B,§5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre ..a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN*”.

Em Parecer conclusivo colacionado às fls. 257/259, a PGE/PROFIS, por intermédio da ilustre procuradora Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, manifesta entendimento que os fatos geradores não foram atingidos pela decadência, uma vez que o Auto de Infração foi lavrado em março de 2009, referindo-se a fatos ocorridos no período de 2004 a 2007.

Entende que o art. 150 do CTN estabelece prazo decadencial de 05 anos para a homologação tácita dos tributos com lançamento por homologação, como é o ICMS. Aduz que o marco inicial desse prazo decadencial é, em princípio, o fato gerador da obrigação tributária, contudo, a legislação baiana, respaldada em autorização legal - parágrafo quarto do art. 150 do CTN, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual deve-se iniciar o prazo decadencial. Nesse sentido, afirma a d. procuradora, a lei estadual prorrogou o início do prazo decadencial para os tributos estaduais por homologação, como o ICMS para o primeiro dia do exercício seguinte. Cita lição do Prof. Paulo de Barros Carvalho e jurisprudência dos Tribunais Superiores.

Com respeito aos demais argumentos recursais, entende clara a autuação, pois indica as infrações cometidas, por elucidar os fatos imputados e a legislação aplicável. Quanto à MVA aplicada, diz que é a prevista na legislação estadual, na forma estabelecida pelo Convênio ICMS 03/99.

Opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário.

**VOTO (Vencido quanto à preliminar de decadência)**

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 2ª JJF deste CONSEF, Acórdão JJF 0369-02/09, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

O Recurso Voluntário que ora se discute tem assento nas acusações fiscais de haver o contribuinte procedido à retenção a menor do imposto 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. O Auto de Infração foi lavrado em 24/03/2009 para exigir imposto incidente sobre as operações ocorridas entre janeiro de 2004 a abril de 2007.

Em sede de preliminar, o recorrente se insurge aduzindo a nulidade do Auto de Infração em razão de suposta obscuridade dos motivos da imputação e da desconexão entre o fato tido como ilegal e os dispositivos legais que o enquadram.

Com fundamento no Regulamento de Processo Administrativo Fiscal da Bahia – Decreto nº 7.629/99, sobretudo o art. 39, vejo que estão presentes todos os requisitos necessários à lavratura do presente Auto de Infração. Por outra banda, constato que não há nos autos quaisquer elementos que indiquem a existência de erro quanto à determinação do infrator e quanto à capitulação das infrações, restando suficientes os elementos para se determinar, com segurança, a infração e o infrator. Devo registrar, por oportuno, que não se vislumbra qualquer dúvida quanto ao enquadramento da conduta do sujeito passivo ao fato típico especificado na legislação, bem como não se verifica qualquer incorreção na determinação da base de cálculo do imposto que se exige.

Por tudo isso, presentes os requisitos à lavratura do Auto de Infração que deram origem a este PAF, com fundamento na Lei do ICMS do Estado da Bahia – Lei nº 7.014/96 – no Protocolo ICMS 03/99 e no RPAF/99, afasto as preliminares suscitadas, pois, não se enquadram em nenhuma das possibilidades de nulidade previstas no art. 18 do RPAF/99.

Quanto à preliminar de nulidade da Decisão recorrida por não haver a Junta de Julgamento Fiscal apreciado a integralidade dos argumentos trazidos na defesa, vejo que também não deve ser acolhida, haja vista que todos os argumentos defensivos foram analisados pelos julgadores de piso, que exararam Decisão com todos os fundamentos de fato e de direito que a matéria em apreço exige.

Quanto à preliminar de decadência dos fatos geradores ocorridos anteriormente a 24/03/2009, considerando a manifestação da PGE/PROFIS, com despacho do insigne Procurador Geral, sobre a eventual decadência das operações acima referidas, me posiciono contrariamente ao posicionamento da doura PGE.

Derredor desta matéria, entendo que devo me manifestar a respeito do Parecer exarado pelo ilustre Procurador Geral do Estado da Bahia, Dr. Rui Moraes Cruz, cuidando da decadência do lançamento tributário.

Diz a Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF:

*“são inconstitucionais os parágrafos único do artigo 5º do Decreto-Lei 1.569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário”.*

Entendo, em uma análise rápida e rasa, que a aplicação do COTEB para fins de estabelecimento do início da contagem do prazo decadencial viaja em rota de colisão com o quanto disposto no CTN e com o quanto estabelecido pela Súmula Vinculante nº 8 editada pelo STF. Da leitura dos votos que embasaram e desvendam a questão por trás do breve texto da Súmula Vinculante nº 8 (RE's 559943-4, 559882-9, 560626-1, 556664-1, dentre outros),

percebe-se que o STF concluiu que a prescrição e decadência só poderiam ser disciplinados por lei complementar, vez que a matéria envolve institutos gerais do direito tributário.

Nessa mesma esteira, me parece claro que, em nome da equidade e da segurança jurídica, a determinação do Supremo Tribunal Federal por via da Súmula Vinculante nº 8, é no sentido de que somente o CTN poderá prever prazos prespcionais e decadências em torno de matéria tributária, e desse modo, a princípio, não poderia o COTEB tratar da matéria em questão.

Nesse contexto, me permito lembrar que uma Súmula Vinculante tem poder impositivo, tudo em razão do seu caráter e efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração Pública direta e indireta, em todas as esferas de poder. Ou seja, me parece inapropriada, quiçá impossível, a utilização do COTEB como ferramenta de condução da questão de definição do marco inicial do prazo decadencial.

Por outra banda, a afirmativa do preclaro Procurador Geral do Estado de que “...deve o presente expediente retornar à PROFIS para que seja elaborada minuta de projeto de lei alterando a regra prevista pelo art. 107-B, § 5º do COTEB, com o propósito de afastar a divergência de prazos estabelecidos entre a legislação estadual e as normas gerais constantes do CTN”, salvo melhor inteligência, indica com grande clareza e veemência a necessidade de alinhamento da legislação estadual com o CTN, o que robustece a minha tese de que o prazo decadencial deve ser aquele estabelecido pelo Código Tributário Nacional e corroborado pela Súmula Vinculante nº 8, ou seja, cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador.

Diante do exposto, pelos motivos acima esposados, entendo que as operações ocorridas anteriormente a 24/03/2009, não mais poderão ser exigidas pelo fisco da Bahia, porquanto, no meu entendimento, alcançada pela decadência. Assim sendo, acolho a preliminar de mérito suscitada pelo recorrente.

Vencido que fui quanto à preliminar de decadência, passo a tratar do mérito da autuação.

Os fundamentos recursais têm essência na alegação de que há equívoco na determinação da base de cálculo, vez que foi considerado para as operações o preço de venda a consumidor, ao invés do preço venda a posto revendedor. Aduz também que não se pode incluir na base de cálculo do ICMS-ST o ICMS próprio, além do fato de que houve majoração da alíquota do imposto que deve ser aplicada às suas operações.

Do estudo do quanto trazido aos fólios deste PAF, vejo que razão não assiste ao recorrente. Primeiro, porque verifico que os autuantes adotaram, para efeito de cálculo da substituição tributária destinada ao Estado da Bahia, o valor unitário praticado pela Refinaria Landulfo Alves, em São Francisco do Conde, daí excluído o ICMS próprio, tudo conforme determina o Convênio ICMS 03/99 e Ato Cotepe nº 19/02. Noto também que o acréscimo da MVA se deu à razão de 138,97%, também em conformidade com acima referido Convênio ICMS 03/99. Frise-se que a própria LC 87/96, em seu art. 13, estabelece que integra a base de cálculo do imposto o montante do próprio imposto, constituindo o respectivo destaque mera indicação para fins de controle. Nessa esteira, a Lei do ICMS do Estado da Bahia – Lei nº 7.014/96 – também regula a matéria, na mesma direção, tudo para determinar, em apertada síntese, que o ICMS é imposto que integra a sua própria base de cálculo.

Quanto à alegação de majoração da alíquota do imposto incidente sobre a base de cálculo, vejo que também não merece guarida a tese recursal. De fato, a alíquota utilizada pelos autuantes para o cálculo do imposto foi de 17%, entretanto, também foi aplicado à base de cálculo redutor de 29,4117%, o que corresponde a cinco pontos percentuais, implicando, portanto, em última análise, na aplicação da alíquota de 12% conforme preceitua a norma de regência da matéria.

Pelo exposto, resta demonstrado que o procedimento adotado pelo fisco está correto, sem que se possa atribuir qualquer mácula ao lançamento ou à Decisão recorrida, motivo pelo qual entendo que não há elementos que possam promover a revisão do acórdão em discussão.

Tratando da multa aplicada à infração, em que pese entender que a legislação do Estado da Bahia aplica percentuais por demais elevados, devo dizer que, em sendo matéria tratada por Lei, não

cabe a este julgador estabelecer parâmetros que contrariem a norma posta, o que, à revelia do meu juízo de valor a respeito da matéria, vejo que a aplicação da multa se mostra correta.

Aduz o recorrente questões de ordem constitucional. Quanto a elas, com fundamento no art. 167, I, do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores deste CONSEF a declaração de inconstitucionalidade. Por tudo isso, ficam mantidas as multas aplicadas.

Quanto ao pedido de diligência formulado pelo recorrente, no sentido de que o Gerente da COPEC se manifeste sobre a suposta ilegalidade da diferença entre a MVA interna e a MVA interestadual praticada pelo Estado da Bahia, vejo que não deve ser atendido. De um lado, porque não há nos autos qualquer documento que ateste que o Gerente da COPEC tenha reconhecido a dissonância da aplicabilidade diferenciada entre as MVA's internas e interestaduais praticada pelo Estado da Bahia. De outro lado, independentemente do juízo de valor do gerente da COPEC ou do meu próprio, a matéria é regulada pelo Convenio ICMS 03/99, ou seja, é assunto regulado por norma específica e, em assim sendo, no caso em lide, a aplicação da norma está correta. Por tudo isso, e com fundamento no art. 147 do RPAF/99, nego provimento ao pedido de diligência formulado pelo recorrente.

Por tudo o quanto exposto, restando clara a procedência da infração em comento, alinhado à Decisão de piso e, quanto ao mérito, também ao Parecer exarado pela PGE/PROFIS, VOTO pelo IMPROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto, mantendo inalterada a Decisão de primo grau.

#### **VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência)**

Com todo o respeito que tenho pelas brilhantes decisões proferidas pelo n. Conselheiro Relator do presente processo, uso discordar do seu entendimento em relação à preliminar de mérito apresentada e a respeito dos prazos decadenciais das ocorrências em período anterior a 24/03/2004, à luz da decisão do STF, expressa na Súmula Vinculante nº 08.

Quando da edição da Súmula Vinculante nº 08 do STF, este fato gerou controvérsias no âmbito deste Conselho de Fazenda, que, e de ofício, provocou a Procuradoria Estadual para que este Órgão Jurídico se pronunciasse acerca da contagem inicial do prazo de decadência relativo ao ICMS.

A Procuradoria Geral do Estado, após exaustiva análise jurídica do quanto esposado na citada Súmula do STF e em relação ao ICMS neste Estado, opina de que os processos onde tal matéria se fizesse presente deveriam ser analisados de acordo com o entendimento anteriormente adotado pela PGE/PROFIS, e, por consequência, por este Colegiado.

Desta maneira, afasto toda questão relativa aos prazos decadenciais e mantenho o posicionamento já reiterado por este Conselho de Fazenda.

Não podemos desconsiderar a interpretação sistemática da norma disposta no art. 150, § 4º, do CTN e sua interação com o que dispõe o seu art. 173, I. A incidência da regra do art. 150 e seu § 4º do CTN pressupõe as situações em que o sujeito passivo lança o valor do imposto ou antecipa o pagamento. No presente caso, a empresa não lançou e nem recolheu o valor do imposto. Sendo assim, não se pode falar em lançamento por homologação, já que o pagamento do tributo exigido não foi antecipado. Foi ele lançado de ofício. Neste caso, deverá ser observado o disposto no artigo 173, I do CTN, repetido pela Lei nº 3.956/81 (COTEB-BA) no seu art. 107-A. O nobre relator entendeu ter havido prazo decadencial da exigência do tributo em período anterior a 24/03/2004. Entretanto e no caso específico, o prazo que tem o fisco começa a contar a partir de 01/01/2005 e se encerra em 31/12/2009. O Auto de Infração foi lavrado em 24/09/2009.

Por fim, sendo tal matéria já sedimentada na jurisprudência deste CONSEF, permito-me transcrever o voto da Cons. Sandra Urânia Silva Andrade, proferido no Acórdão nº 0130-11/11 da 1ª CJF que, entendo, açambarca todos os aspectos ora postos no presente voto.

*Incialmente, no que toca à preliminar de mérito de ocorrência de decadência quanto aos períodos anteriores a julho de 2004, entendemos, comungando com a JJF, que não se vislumbra a decadência arguida pelo sujeito*

*passivo, diante da regra disposta no inciso I do art. 173 do Código Tributário Nacional – CTN, cujo prazo inicial para contagem da decadência é o primeiro dia do exercício seguinte ao da ocorrência do fato gerador, determinação esta repetida no art. 107-B do Código Tributário Estadual – COTEB – Lei nº 3.956/81, abaixo transcrita, in verbis:*

**“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.”** Grifos nossos

*Do exposto, como o Auto de Infração foi lavrado em 01/07/2009, e se reporta a fatos geradores ocorridos no exercício de 2004, tinha a Fazenda Pública prazo até 01/01/2010 para efetuar o referido lançamento.*

*Registre-se que, embora o recorrente não tenha feito menção à Súmula Vinculante nº 08 do STF - aprovada na sessão plenária de 12/06/2008, e publicada no DOE de 20/06/2008 – registro feito apenas pela PGE/PROFIS em seu opinativo, a mesma declara a inconstitucionalidade de legislação federal que disciplina a decadência e a prescrição do crédito tributário vinculado às contribuições previdenciárias, explicitando o entendimento de que deverá ser aplicado o prazo quinquenal previsto no CTN e reconhecendo que apenas lei complementar pode dispor sobre normas gerais em matéria tributária. Eis o texto da referida Súmula: “São inconstitucionais o parágrafo único do artigo 5º do Decreto- lei nº 1.569/1977 e os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/1991, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário.”*

*No entanto, a referida Súmula não se aplica ao ICMS e, em reforço a esta tese, os próprios doutrinadores que estão a se debruçar sobre a matéria cingem sua aplicabilidade à esfera da Administração Pública Federal, a qual compete gerir as contribuições previdenciárias. Ressaltamos, no entanto, e aí comungando com o Parecer proferido pela PGE/PROFIS, que a questão deverá ser aprofundada no âmbito da Administração Tributária Estadual, mormente diante da posição externada pela Procuradoria Geral da Fazenda Nacional – PGFN – que, através do Parecer nº 1617/2008, proferido após a edição da Súmula Vinculante nº 08 e em vista desta, expressamente adotou entendimento quanto à fixação do termo a quo do prazo decadencial que comunga com o externado pelo recorrente, além de entendimento em sentido idêntico também adotado pela Procuradoria Estadual do Rio de Janeiro, através do Parecer CFS nº 02/2008, embora deva ser também ressaltado que ambos não vinculam a Administração Estadual baiana ou o Conselho de Fazenda Estadual, mormente diante da disposição expressa da nossa legislação, acima citada.*

Diante de tudo ora exposto, rejeito a preliminar de decadência suscitada.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com voto de qualidade do presidente quanto à preliminar de decadência e, por unanimidade quanto ao mérito, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206930.0003/09-7, lavrado contra **LIQUIGÁS DISTRIBUIDORA S.A. (SOPHIA DO BRASIL S.A.)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$41.167,28**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e”, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos legais.

VOTO VENCEDOR (Preliminar de decadência) – Conselheiros(as): Mônica Maria Roters, Osmira Freire Carvalho Ribeiro da Silva e Carlos Fábio Cabral Ferreira.

VOTO VENCIDO (Preliminar de decadência) – Conselheiros: José Antonio Marques Ribeiro, Carlos Henrique Jorge Gantois e Rodrigo Lauande Pimentel.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de julho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR/VOTO VENCIDO  
(Preliminar de decadência)

MÔNICA MARIA ROTERS – VOTO VENCEDOR  
(Preliminar de decadência)

ROSANA MACIEL BITTENCOURT PASSOS - REPR. DA PGE/PROFIS