

PROCESSO	- A. I. N° 279757.0057/20-3
RECORRENTE	- NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.
RECORRIDA	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO	- RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0051-03/22-VD
ORIGEM	- SAT / COPEC
PUBLICAÇÃO	- INTERNET 24/03/2023

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0045-11/23-VD

**EMENTA:** ICMS. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES INTERESTADUAIS COM MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME. FALTA DE INCLUSÃO DO VALOR DO FRETE. RESPONSABILIDADE DO ADQUIRENTE DAS MERCADORIAS. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Quando a retenção do imposto for feita sem a inclusão, na base de cálculo dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas. Infração caracterizada. Decadência acatada nos termos do Art. 150, § 4º do CTN. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO PARCIALMENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal nº 0051-03/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/09/2020, interposto nos termos no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de **R\$167.457,15**, pelo cometimento da seguinte infração no período de Janeiro a Dezembro/2015:

**INFRAÇÃO 1 – 07.01.01:** *Falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.*

*Em complemento, consta a informação de que se refere às prestações dos serviços de transportes de cargas – GLP granel, oriundas do Estado da Sergipe – Convênio ICMS N° 110/07 c/c ATO COTEP N° 42/13.*

O autuado apresentou impugnação (Fls. 17 a 34), informação fiscal prestada pelo autuante (Fls. 647 a 649), a instrução fiscal foi concluída e os autos remetidos à apreciação da 3ª JJF que após análise julgou **Procedente** nos seguintes termos:

### VOTO

*O Defendente requereu reconhecimento da decadência em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro de 2015, afirmando que o direito de o Fisco rever a atividade do sujeito passivo, ou seja, o direito que o Fisco possui para exigir ou não a suplementação do tributo, caduca em 05 (cinco) anos, observado o prazo decadencial do § 4º do art. 150 do CTN.*

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

*O § 4º estabelece que, “se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.*

*Por outro lado, de acordo com o art. 173, I do CTN, “o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o*

lançamento poderia ter sido efetuado”.

O entendimento que vem prevalecendo é no sentido de que “o lançamento por homologação seria aquele em que o sujeito passivo tem o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, sendo aplicável a regra do art. 150, § 4º do CTN, ou seja, o referido dispositivo aplica-se aos casos em que haja algum pagamento a ser homologado, de acordo com a apuração feita pelo contribuinte”.

A partir dessa análise, pode-se apurar a existência de débito declarado e não pago, e tributo não declarado e não recolhido (situação de total omissão, nada havendo a homologar), ou ainda, casos em que mesmo havendo algum pagamento, o contribuinte agiu com dolo, fraude ou simulação, chegando-se às conclusões a seguir:

1. Débito tributário declarado e pago: Há homologação tácita do lançamento (pagamento) após o transcurso de 5 anos, contados da ocorrência do fato gerador, aplicando-se o § 4º, do art. 150 do CTN.
2. Débito declarado com efetivação do pagamento, porém, com posterior verificação de dolo, fraude ou simulação: A autoridade, mediante a coleta de provas idôneas apura a ocorrência de ilícito fiscal. Neste caso, o início do prazo de decadência, para o lançamento da diferença, é deslocado para o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento de ofício poderia ter sido efetuado, aplicando-se a regra do art. 173, I do CTN.
3. Débito não declarado e não pago: Aplicação também direta das disposições do art. 173, I do CTN. O prazo decadencial tem início no primeiro dia do exercício seguinte em que o lançamento de ofício poderia ter sido realizado. Sem qualquer pagamento, não há o que ser homologado.

Considerando que no presente PAF houve levantamento fiscal, apurando-se imposto não declarado e não pago, implica dizer que não há pagamento a ser homologado, neste caso, se aplica a regra estabelecida no art. 173, inciso I do CTN.

No presente processo, os fatos geradores do imposto relativos ao exercício de 2015 têm o prazo para constituição do crédito tributário até 31/12/2020. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 25/09/2020, tendo como data de ciência 28/09/2020, nestas datas, ainda não havia se configurado a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Assim, constato que não houve decurso do prazo regulamentar, ficando rejeitada a preliminar de decadência suscitada nas razões de defesa.

Quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de perícia, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso II, “a” e “b” do RPAF-BA/99, tendo em vista que a prova pretendida não depende do conhecimento especial de técnicos, sendo desnecessária em vista de outras provas produzidas nos autos.

De acordo com a descrição dos fatos, o presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras Unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2015.

Consta a informação de que se refere às prestações dos serviços de transportes de cargas – GLP granel, oriundas do Estado da Sergipe – Convênio ICMS Nº 110/07 c/c ATO COTEP Nº 42/13.

O Defendente alegou INCOMPETÊNCIA DO ESTADO DA BAHIA PARA EXIGIR ICMS SOBRE AS PRESTAÇÕES INTERESTADUAIS DE TRANSPORTE DE GLP EM TRANSFERÊNCIA, mencionando o art. 11, incisos II e IV da Lei Complementar nº 87/96, nos casos de prestação de serviço de transporte, o local da prestação para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é onde tenha início a prestação.

Ressaltou que o serviço de transporte de carga teve início no Estado Sergipe e término no Estado da Bahia e tendo em vista que se considera como local da prestação aquele no qual esta se inicia, a mesma deverá observar as normas previstas na legislação do Estado Sergipe para fins de cálculo e recolhimento do ICMS, mesmo que o destinatário se localize em território baiano.

Afirmou que todas as prestações autuadas se tratam de transporte interestadual de GLP- remetido em operações de transferência pela filial de Sergipe para a filial autuada com frete FOB. Disse que na aquisição de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP a produtora, Petróleo Brasileiro. S/A - Petrobrás, está obrigada, na condição de sujeito passivo por substituição, a realizar a retenção e o recolhimento de ICMS devido por Substituição Tributária sobre todas as operações, com o produto em comento até o consumo final, inclusive, o frete incidente.

Conforme esclarecimentos prestados pelo Autuante, o imposto exigido no presente Auto de Infração, decorre da falta de recolhimento do ICMS Antecipação Tributária sobre a prestação de serviço de transporte de cargas não incluído na base de cálculo do ICMS Antecipação Tributária, na entrada no Estado da Bahia de mercadoria enquadrada no regime de Substituição Tributária, como é o caso concreto do GLP – Gás Liquefeito de Petróleo. A exigência está prevista no artigo 23 da Lei nº 7.014/96.

Disse que não foi exigido na ação fiscal qualquer valor a título do ICMS sobre a prestação do serviço de

transporte de cargas, mas tão somente a parcela do ICMS Antecipação Tributária, cujo frete não foi incluído na base de cálculo. A Petróleo Brasileiro S/A – Petrobrás não tem como incluir no preço do GLP adquirido pelo Autuado o valor do frete em uma “provável” transferência entre estabelecimentos.

Também informou, que o repasse do valor do imposto via SCANC, ocorrerá, no Estado da Bahia, somente da mercadoria (GLP), obedecendo a MVA específica de cada Estado; porém, sem qualquer valor incluído a título de “frete CIF”, uma vez que não se trata de venda da Petrobrás, mas mera transferência do imposto devido na operação.

Conforme estabelece o § 6º do art. 289 do RICMS-BA/2012, “os contribuintes que realizarem operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo, e com os demais produtos tratados no Convênio ICMS 110/07, deverão cumprir as obrigações principais e acessórias previstas no referido convênio”, e o mencionado Convênio prevê a inclusão na base de cálculo dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário da mercadoria.

Portanto, de acordo com a legislação em vigor, nas aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes deste Estado, de mercadoria enquadrada em convênio ou protocolo, quando a retenção ou antecipação do imposto for feita sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas, o que não foi comprovado pelo autuado.

Conforme destacou o Autuante, a Nota Fiscal nº 182264 à fl. 88, indica que a operação teve o “frete por conta: Destinatário”, e o tomador da prestação do serviço de transporte desta mercadoria (GLP), consta à fl. 87, que foi a filial de Juazeiro-BA, conforme DACTE nº 992, emitido por Vitória Transportes em Geral Ltda. Portanto, se conclui que se trata do valor do frete não incluído na base de cálculo do ICMS Substituição Tributária previsto no Artigo 23, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Vale ressaltar, que em relação às operações com mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, devem ser observadas as alterações da legislação no curso do tempo, especialmente as regras consubstancialadas em Convênios ou Protocolos, bem como no RICMS/BA, para fins de atribuição da chamada responsabilidade pelo recolhimento do tributo.

No demonstrativo elaborado pelo autuante, constam os dados relativos ao número de cada documento fiscal, data de emissão, chave de acesso do CT-e, dados da Nota Fiscal, base de cálculo para antecipação, MVA, alíquota, ICMS devido. As fotocópias dos documentos acostados aos autos pelo Defendente não comprovam o pagamento do imposto apurado no levantamento fiscal.

No caso em exame, o autuado é o sujeito passivo responsável pelo pagamento do imposto apurado no presente Auto de Infração, estando caracterizado que a autuação recaiu sobre o efetivo destinatário das mercadorias, e o levantamento fiscal apurou a falta de recolhimento do imposto.

Quanto à multa, 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 “d” da Lei 7.014/96, e esta Junta de Julgamento Fiscal não tem a competência para decidir sobre a dispensa ou redução da multa por infração de obrigação principal.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a procedência do Auto, o autuado interpõe Recurso Voluntário (Fls. 693 a 713) com base no Art. 169, inciso I, alínea “b” do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alegando os argumentos a seguir apresentados.

Inicialmente pede pela nulidade do Auto de Infração, alegando cerceamento ao direito de defesa. Diz que o Auto de Infração deve ser precedido de procedimento administrativo-fiscal, o qual é formado por vários atos administrativos preparatórios do citado ano punitivo.

Cita que assim como ocorre com o ato de aplicação de penalidade, os atos que compõem o procedimento deverão ser reduzidos a termos, os quais, obviamente, farão parte integrante do Auto de Infração, devendo suas cópias ser entregues ao sujeito passivo autuado para conhecimento e eventual impugnação, face aos princípios do “devido processo legal” e da “ampla defesa”, consagrados em nossa Constituição.

Incluem-se, dentre as informações imprescindíveis à regularidade de um Auto de Infração, aquelas atinentes ao cálculo do tributo devido, o período fiscalizado, a descrição precisa do fato que motivou a autuação, o prazo em que o crédito tributário poderá ser recolhido com desconto de multa e a indicação dos dispositivos legais infringidos e que justificam a penalidade

pecuniária.

Sem o atendimento a estes requisitos, incorre em visível cerceamento ao direito de defesa da Autuada, tendo em vista que a empresa se encontra tolhida de rebater os fatos que são atribuídos, notadamente no que tange à motivação do suposto recolhimento à menor do ICMS.

Alega que com base no cotejo do levantamento fiscal elaborado para demonstrar a “FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA SOBRE AS PRESTAÇÕES DOS SERVIÇOS DE TRANSPORTES NAS ENTRADAS DE GLP - ESTADO DE SERGIPE - MVA ATO COTEPE 42/13”, verifica-se a cobrança de ICMS antecipação sobre o frete, mediante a aplicação de MVA sobre o seu valor. Inclusive são listados os conhecimentos de transporte.

Diante disso, entendeu-se que estava sendo exigido ICMS sobre a prestação de serviços de transporte tomados pela Recorrente e, por seu turno, fora aduzido em impugnação a incompetência do Estado da Bahia para a cobrança, bem como a improcedência da exação.

Contudo, a autoridade fazendária julgadora, destituída de fundamentação, limitou-se a dizer que o ICMS exigido se referia a não inclusão do valor do frete na base de cálculo do ICMS antecipação incidente sobre a aquisição de produto sujeito à substituição tributária.

Contudo, não consta nos autos levantamento fiscal demonstrando que o cálculo do ICMS ST incidente sobre cada operação de aquisição de GLP foi realizado de forma equivocada, resultando em falta de recolhimento.

Ora, a autuação incide sobre a prestação de serviços de transporte ou sobre a operação de circulação de mercadorias? Outrossim, está lançando ICMS antecipação com aplicação de MVA com mercadoria sujeita à substituição tributária?

Deve-se, portanto, ser reconhecida a nulidade do indigitado Auto de Infração, por eficiência na indicação dos fatos e fundamentos jurídicos da autuação, e por malferimento ao direito à ampla defesa e ao contraditório.

Pede nulidade também pela ilegitimidade passiva da empresa autuada, cumpre asseverar que a empresa Recorrente é parte ilegítima para figurar como autuada no caso *sub oculi*, vez que nas aquisições de GLP houve a retenção na fonte do imposto devido diretamente pela Petrobrás, consoante se pode inferir da documentação acostada na Impugnação - ANEXO III - RESUMO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REALIZADAS COM COMBUSTÍVEL DERIVADO DE PETRÓLEO constantes no Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis - SCANC.

Ademais, fora observado o envio tempestivo das obrigações acessórias, qual seja os anexos constantes no Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis - SCANC, como se pode inferir do Ato COTEPE/ICMS 17/18.

Importa ressaltar que as todas as notas fiscais de aquisição e os respectivos conhecimentos foram indicados nos Anexos II e X e as respectivas informações foram encaminhadas tempestivamente através do Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis - SCANC e recepcionadas com a observância da sequência aplicável, não havendo quebra de congêneres ou informações inexatas.

Por outro lado, resta demonstrado que os valores devidos ao Estado da Bahia, a título de ICMS ST incidente sobre as entradas de GLP em seu território foram informados nos Anexos III e XI da Filial Aracaju, no campo 5.3 IMPOSTO A SER REPASSADO PARA A UNIDADE FEDERADA DE DESTINO, e que neste caso a responsabilidade do repasse é da refinaria.

Ante o expedito, resta evidente que eventuais não repasses do imposto por problemas técnicos na recepção e no tratamento do arquivo pela Secretaria da Fazenda de Destino, neste caso SEFAZ-BA, e pela própria Petrobrás não podem ser imputados à empresa Recorrente, pois o contrário importa em cobrança de imposto em duplicidade, vez que o imposto já fora antecipado quando da aquisição do combustível, conforme aduzido supra.

Quanto ao mérito, inicia questionando a decadência nos termos do Art. 150, § 4º do CTN. Pois em que pese o ilustre autuante tenha prestado informação afirmando que foi obedecida orientação do Incidente e Uniformização nº PGE 2016.194710-0 e que a empresa não declarou a ocorrência do fato jurídico tributário, a Exma. 3a Junta de Julgamento Fiscal não poderia ter inobservado a patente ocorrência da decadência dos meses de Janeiro a Setembro de 2015, visto que trata de matéria que deve ser reconhecida de ofício e que está adstrita à Lei Complementar.

Diga-se mais, embora o respeitável acórdão afirme que no presente PAF houve levantamento fiscal, apurando-se imposto não declarado e não pago, todas as operações autuadas foram devidamente declaradas nas obrigações acessórias transmitidas tempestivamente ao fisco, bem como houve o destaque e recolhimento do ICMS devido ao Estado da Bahia.

Assevera que da simples leitura do dispositivo acima depreende-se que o lançamento por homologação se dá nos casos em que o contribuinte tem o dever de praticar atos de apuração do montante devido, antecipando o recolhimento do tributo sem o prévio exame da autoridade administrativa.

No caso em tela tem que se trata de cobrança de ICMS relacionada à suposta falta de recolhimento do citado imposto, por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, incidente sobre a prestação dos serviços de transporte de cargas de GLP Granel oriundo do Estado de Sergipe, tributo sujeito a lançamento por homologação, onde a Fazenda Pública perde o direito de impugnar o procedimento de apuração e pagamento realizados pelo sujeito passivo pelo simples decurso do prazo legalmente estabelecido, categoricamente prescrito no § 4º, art. 150 do CTN.

Todavia urge esclarecer que conforme o artigo supracitado, o recolhimento no caso dos tributos por homologação é sempre ato próprio do sujeito passivo (preparatório do lançamento), e não da autoridade administrativa, submetido à posterior homologação (lançamento) desta quanto à aferição do quantum devido, sendo este último ato privativo da administração (art. 142 do CTN), para que possa surtir seus jurídicos e legais efeitos.

Assim, no caso que agora se encontra em apreço - homologação tácita - o legislador atribui à administração fiscal, quando do decurso de um lapso temporal de 05 (cinco) anos contados desde a ocorrência do fato gerador, o condão de homologar definitivamente a atividade do contribuinte, que fora antes objeto do pagamento antecipado do tributo pelo contribuinte.

É claro que diverge do art. 173 do CTN, que trata do lançamento de ofício e não cita a expressão “fato gerador”, o art. 150, que trata do lançamento por homologação, refere-se a “fato gerador” de forma ampla e genérica.

Assim, no lançamento por homologação, o “fato gerador” previsto no art. 150, § 4º do CTN, é suficientemente amplo para denotar em sua extensão não só o fato gerador suficiente da obrigação principal, mas também todos os fatos geradores necessários da obrigação principal e os fatos geradores das obrigações acessórias, conforme redação dos arts. 114 e 115 do CTN, respectivamente.

Nesta esteira de raciocínio esclarece que que matéria já foi objeto de decisões pelo E. STJ a exemplo do EREsp 413265/SC de relatoria da Ministra Denise Arruda, na qual diz que “*nos tributos sujeitos a lançamento por homologação cujo pagamento ocorreu antecipadamente, o prazo é de cinco anos contados do fato gerador, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN*”.

Diz que diante do quanto exposto, resta claro a impossibilidade de constituição de qualquer crédito tributário, em relação aos fatos geradores ocorridos no período de janeiro a setembro de 2015; devendo ser excluídas as cobranças dos referidos períodos.

No segundo momento, questiona a competência do Estado da Bahia para exigir ICMS sobre as prestações interestaduais de transporte de GLP em transferência. Para tanto, cita o art. 11, incisos II e IV e Art. 12, inciso V da Lei Complementar nº 87/1996, que nos casos de prestação de serviço de transporte, o local da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do

estabelecimento responsável, é onde tenha início a prestação e fato gerador do imposto ocorre no momento do *início da prestação de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, de qualquer natureza*.

Da simples leitura dos dispositivos, comprova-se a incompetência do Estado da Bahia para exigir/cobrar o ICMS sobre as prestações interestaduais de transporte de GLP em transferência, pois, considerando que o serviço de transporte de carga teve início no Estado Sergipe e término no Estado da Bahia e, tendo em vista que se considera como local da prestação aquele no qual esta se inicia, a mesma deverá observar as normas previstas na legislação do Estado Sergipe para fins de cálculo e recolhimento do ICMS, ainda que o destinatário se localize em território baiano.

Por derradeiro, fala da inexistência da infração, da improcedência da cobrança de ICMS Antecipação com aplicação de MVA do produto GLP. Consta na Decisão recorrida que não foi exigido qualquer valor a título de ICMS sobre serviço de transporte de cargas na ação fiscal, mas tão somente a parcela do ICMS Antecipação Tributária cujo frete não foi incluído na base de cálculo e, portanto, a v. exigência deveria ser mantida por, supostamente, se encontrar prevista no art. 23, inciso II da Lei nº 7.014/96.

Ratifica a alegação constante na informação fiscal de fls. 647 a 649 de que a Petróleo Brasileiro S/A, no caso da transferência, não tem como incluir no preço do GLP adquirido pela Recorrente o valor do frete em uma provável transferência entre estabelecimento.

E continua afirmando que no caso de repasse do valor do imposto devido ao Estado da Bahia, via SCANC, ocorrerá tão somente em relação à mercadoria, obedecendo a MVA específica de cada Estado, porém, sem qualquer valor incluído a título de frete CIF uma vez que não se trata de venda da Petrobrás, mas mera transferência do imposto devido na operação.

Em resumo diz que a autuação foi mantida em função dos seguintes fundamentos:

- O valor do frete é totalmente desconhecido pela Petrobras. Logo o repasse para o Estado da Bahia será exclusivamente do ICMS da operação de GLP, se registrada no SCANC;
- A prova do imputado está na escrituração das operações de transferências registradas no SCANC, onde às fls. 74 a 78, a condição da prestação de serviço de transporte de cargas das operações de transferência é FOB e por isso não está incluída na base de cálculo das transferências;
- Foi apurado na ação fiscal, a Nota Fiscal nº 182264, fls. 88, destaca que a operação teve como “frete por conta: Destinatário” e que o tomador da prestação do serviço de transporte desta mercadoria, fl. 87, foi a filial de Juazeiro-BA, conforme DACTE nº 992, emitido por Vitória Transportes em Geral LTDA;
- O valor se trata do frete não incluído na base de cálculo do ICMS Substituição Tributária previsto no art. 23, II da Lei nº 7.014/96.

Com o devido respeito e acato de estilo pede permissão para discordar dos fundamentos acima.

No que se refere ao ICMS ST devido ao Estado da Bahia, cabe esclarecer que na aquisição de Gás Liquefeito de Petróleo - GLP, a produtora, Petróleo Brasileiro S/A - Petrobrás, está obrigada, na condição de sujeito passivo por substituição, a realizar a retenção e o recolhimento de ICMS devido por Substituição Tributária sobre todas as operações com o produto em comento até o consumo final.

Percebe-se que as normas sobre substituição tributária constantes do CTN preceituam que o responsável tributário em matéria de ICMS, contribuinte substituto, na condição de sujeito passivo, assume, em lugar do contribuinte substituído, a obrigação de recolher o tributo que por este último presume-se que será devido em relação a subsequente operação de circulação de mercadoria. Esta substituição não é provisória, nem parcial, é total e definitiva.

Assim, e considerando que o ICMS incidente em toda a cadeia até o destino final é retido na fonte

pela refinadora, fora instituída obrigação acessória relativa ao envio de declarações mensais, Relatório da Movimentação de Combustíveis Derivados de Petróleo, através do SCANC, visando o controle das operações e prestações com os produtos distribuídos pela Impugnante e, principalmente, o repasse do ICMS para o Estado onde, de fato, ocorrerá o consumo.

Em total observância, a filial de Aracaju, tempestivamente, enviou SCANC contemplando todas operações de transferência de GLP objetos dos conhecimentos de transporte autuados, inclusive com a indicação do frete incidente, conforme documentos anexos. No que tange ao cálculo do ICMS ST devido nas operações envolvendo GLP resta imperioso aduzir que a base de cálculo aplicada não é apurada na forma do art. 23, inciso II da Lei nº 7.014/96, que reproduz o inciso II, do art. 8º, da Lei Kandir, mas sim na forma do § 2º, de ambas as normas, que estabelecem.

O citado parágrafo segundo, diz que se tratando de mercadoria ou serviço cujo preço final ao consumidor, único ou máximo, seja fixado por órgão público competente, a base de cálculo do imposto, para fins de substituição tributária, é o referido preço por ele estabelecido. Isso porque a base de cálculo é o Preço Médio Ponderado a Consumidor Final - PMPF, determinados pelos Estados e divulgados nos Atos COTEPE e, portanto, não procede a exigência de ICMS sobre o valor relativo a frete incidente na operação.

Inclusive, a Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis - ANP, em seu site, discrimina a composição do custo do GLP:

#### **GLP**

##### **Composição do custo do GLP desde o produtor**

- A. Preço de realização (1)
- B. PIS/Pasep e Cofins (2)  $B = (PIS + COFINS) \times (1 - \text{ÍNDICE DE REDUÇÃO})$  (3))
- C. Preço de faturamento sem ICMS  $C = A + B$
- D. ICMS produtor (4)  $D = [(C / (1 - \text{ICMS}\%)) - C]$
- E. Base de cálculo do ICMS cheio (5)  $E = C / (1 - \text{ICMS}\%) \times (1 + \text{MVA}\%)$ .
- F. Substituição tributária ICMS  $F = (E \times \text{ICMS}\%) - D$
- G. Faturamento produtor  $G = C + D + F$

##### **Composição do custo do GLP a partir da distribuidora**

- H. Frete do GLP até a base de distribuição (1)
- I. Preço de aquisição da distribuidora  $I = G + H$
- J. Margem da distribuidora (1)
- K. Frete da base de distribuição até o posto revendedor (1)
- L. Preço de faturamento da distribuidora  $L = I + J + K$

##### **Composição do preço de venda**

- M. Preço de aquisição da revenda  $M = L$
- N. Margem de revenda (1)
- O. Preço de venda do GLP  $O = M + N$

Portanto, a autuação é totalmente improcedente.

Superadas as preliminares e as razões de mérito, cita que é crível que caso se entenda pela PROCEDÊNCIA do vergastado Auto de Infração, faz-se plenamente aplicável a redução da penalidade, uma vez que o Fisco Estadual ao aplicar a sanção tão severa à empresa faz-se necessário a aplicação do art. 112, II e III do CTN.

Ante todos os argumentos tecidos, a Recorrente suplica pelo o provimento do presente Recurso, determinando:

1. Que o presente Recurso Voluntário seja recebido com suspensão de exigibilidade do montante discutido, por aplicação imediata dos arts. 151, III e 206 do CTN, especialmente para fins de obtenção de Certidão de Regularidade Fiscal Estadual;

2. Que, ao final, considerando todas as verdades nestes autos esposadas, que este Douto Julgador se digne em acatar as preliminares de mérito, que fulminam no lançamento de ofício e, no mérito, reconhecer a improcedência, *in totum*, do lançamento consubstanciado no Auto de Infração em epígrafe;
3. Em se mantendo a decisão, requesta pela redução da penalidade, conforme prever o art. 112, II e III do CTN.

**VOTO**

O presente Recurso Voluntário foi interposto em razão da decisão proferida por meio do Acórdão da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal nº 0051-03/22-VD, que por unanimidade, julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 25/09/2020, obedecendo ao disposto no Art. 169, I, alínea “b” do RPAF que exige o valor histórico de **R\$167.457,15**, pelo cometimento de uma única infração, no período de Janeiro a Dezembro/2015.

A infração foi lavrada para exigir o ICMS não recolhido por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação, enquadradas no regime de Substituição Tributária, nos meses de janeiro a dezembro de 2015. Em complemento, consta a informação de que se refere às prestações dos serviços de transportes de cargas – GLP granel, oriundas do Estado da Sergipe – Convênio ICMS 110/07 c/c ATO COTEP N° 42/13.

Passo a analisar as preliminares de nulidade.

Quanto a preliminar por cerceamento ao direito de defesa, entendo que não merece prosperar, pois as razões da autuação estão claras, contém todos os elementos necessários para o adequado entendimento da defesa. Os demonstrativos anexados aos autos, dispõe das informações necessárias para o entendimento.

No que tange à ilegitimidade passiva da empresa autuada, na qual assevera que a empresa Recorrente é parte ilegítima para figurar como autuada no presente caso, vez que nas aquisições de GLP houve a retenção na fonte do imposto devido diretamente pela Petrobrás, consoante se pode inferir da documentação acostada na Impugnação - ANEXO III - RESUMO DAS OPERAÇÕES INTERESTADUAIS REALIZADAS COM COMBUSTÍVEL DERIVADO DE PETRÓLEO constantes no Sistema de Captação e Auditoria dos Anexos de Combustíveis – SCANC, verifica-se que não se aplica ao presente caso, pois o que está sendo cobrado é o frete nas operações de transferências oriundas do Estado de Sergipe.

No mérito, inicialmente pede pela decadência parcial da infração, nos termos do § 4º, do artigo 150 do CTN, por se tratar de um imposto por homologação, cuja decadência tem seu prazo de consumação regulamentado pelo § 4º, qual seja 05 anos para que o Fisco realizasse o lançamento, caso contrário e que não deveria ter o fisco utilizado o Art. 173 do mesmo diploma legal.

O início da ação fiscal foi em 17/07/2020, e a constituição do crédito tributário ocorreu em 28/09/2020 com a ciência da lavratura do Auto de Infração, com fundamento no art. 150, § 4º do CTN, a Recorrente pediu o reconhecimento da decadência para os fatos geradores anteriores a data da ciência.

Entendo que assiste razão à Recorrente, tendo em vista que a primeira ocorrência para esta infração consta datada de 31/01/2015, a contagem do prazo decadencial de 05 (cinco) anos, devem ser retiradas da autuação os valores referentes aos meses 01/2015 a 08/2015.

Ao contrário do entendimento no nobre relator de Primeira Instância, entendo que deve prevalecer o disposto no art. 150 do CTN, pois este diz que “o lançamento por homologação, que ocorre quanto aos tributos cuja legislação atribua ao sujeito passivo o dever de antecipar o pagamento sem prévio exame da autoridade administrativa, opera-se pelo ato em que a referida autoridade, tomado conhecimento da atividade assim exercida pelo obrigado, expressamente a

homologa”.

E o citado § 4º é claro ao estabelecer que, “*se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação*”. Neste caso, a contagem do prazo de decadência é a partir do fato gerador do tributo.

Vale ressaltar que em consulta realizada nessa sessão de julgamento, verifica-se que houve recolhimento de ICMS nos períodos autuados.

Já em relação ao que está sendo cobrado, que é o ICMS do frete nas operações não incluídos na base de cálculo do ICMS ST, de acordo com a legislação em vigor, nas aquisições interestaduais efetuadas por contribuintes deste Estado, de mercadoria enquadrada em convênio ou protocolo, quando a retenção ou antecipação do imposto for feita sem a inclusão na base de cálculo dos valores referentes a frete e seguro, por não serem esses valores conhecidos pelo sujeito passivo por substituição no momento da emissão do documento fiscal, caberá ao destinatário recolher o imposto sobre as referidas parcelas, o que não foi comprovado pelo autuado.

O Convênio ICMS 110/07, que estava em vigor à época a autuação, em sua cláusula sétima, diz que a base de cálculo do imposto a ser retido é o preço máximo ou único de venda a consumidor fixado por autoridade competente.

Já a cláusula oitava, diz que na falta do preço a que se refere a cláusula sétima (preço máximo a consumidor), a base de cálculo será o montante formado pelo preço estabelecido por autoridade competente para o sujeito passivo por substituição tributária, ou, em caso de inexistência deste, pelo valor da operação acrescido dos valores correspondentes a frete, seguro, tributos, contribuições e outros encargos transferíveis ou cobrados do destinatário, adicionados, ainda, em ambos os casos, do valor resultante da aplicação dos percentuais de margem de valor agregado divulgados no sitio do CONFAZ.

Logo, em observância aos dispositivos acima citados, presume-se que nos casos de cálculo de ICMS Substituição Tributária com base no preço de venda ao consumidor, nele já estão contemplados os valores referentes a todos os custos que envolve as operações anteriores.

Porém, a Bahia somente passou a publicar o PMPF para o produto GLP a partir de 01 de novembro de 2015, através do ATO COTEPE/PMPF Nº 21, DE 23 DE OUTUBRO DE 2015.

Desta forma cabe razão a recorrente apenas em relação aos meses de Novembro e Dezembro/2015.

Já em relação aos fretes, inclusive o prazo para recolhimento está previsto no Art. 332, inciso III, alínea “g”, item 2 do RICMS/BA

**Art. 332. O recolhimento do ICMS será feito:**

**III - antes da entrada no território deste Estado, de mercadorias procedentes de outra unidade da Federação ou do exterior, observado o disposto nos §§ 2º e 3º deste artigo:**

**g) enquadradas no regime de substituição tributária por antecipação prevista em convênio ou protocolo com a unidade federada de origem, quando:**

**...  
2 - os valores referentes ao frete ou seguro não forem conhecidos pelo sujeito passivo por substituição tributária;**

No que tange a redução das multas, vale ressaltar que não está na competência deste conselho. Ressalto que a multa aplicada está de acordo com Art. 42, inciso II, alínea “d”, entretanto, pode a recorrente se beneficiar das reduções previstas no Art. 45 da Lei nº 7.014/96.

Assim, considerando que os meses de janeiro a agosto estão alcançados pela decadência e para os meses de novembro e dezembro há publicação de Ato COTEPE para recolhimento em PMPF, resta mantido os seguintes valores:

Data Ocorrência	Data Vencimento	Valor Histórico
30/09/2015	25/10/2015	R\$ 8.107,74
31/10/2015	25/11/2015	R\$ 9.895,80

Assim, sendo, resta devido os seguintes valores, no total de R\$18.003,54.

Pelas razões acima expostas, diante de todo o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário.

### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 279757.0057/20-3, lavrado contra **NACIONAL GÁS BUTANO DISTRIBUIDORA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente, para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$18.003,54**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2023.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

EVALDA DE BRITO GONÇALVES – RELATORA

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS