



**Conselho de Recursos Fiscais**

**Processo nº 000.485.2010-1**

**Acórdão 014/2014**

**Recurso EBG/CRF- nº 574/2013**

**EMBARGANTE: COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A.**

**EMBARGADO: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS.**

**PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO.**

**AUTUANTES: CHRISTIAN VILAR DE QUEIROZ./JOSÉ HERBERT DO N. SOUZA.**

**RELATOR: CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.**

**RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PROVIMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA NÃO ACOLHIDA NO ACÓRDÃO EMBARGADO POR BASEAR-SE EM PREMISSE FÁTICA EQUIVOCADA. ACLARATÓRIOS ATÍPICOS PARA REFORMA O ACÓRDÃO EMBARGADO E RECONHECER A DECADÊNCIA. QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA. MODIFICADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.**

1 – Acolhimento da omissão arguida de decadência visto que o Acórdão embargado não reconheceu a preliminar de decadência, pois se baseou em premissa fática equivocada, tendo em vista que nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo a entrega de declaração de informações fiscais sem recolhimento ou com o recolhimento a menor do que foi declarado, contar-se-á o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, exceto se houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CNT), sendo materializada a decadência de parte do crédito tributário lançado de ofício.

2 - A via dos **embargos** declaratórios tem o seu alcance precisamente definido na legislação estadual de regência. Os demais argumentos trazidos à baila pela embargante no sentido de desconstituir o crédito tributário exigido, não comprovam a ocorrência de obscuridade, omissão ou contradição na decisão vergastada. Claro inconformismo do embargante a objetivar a discussão dos fundamentos da decisão.

3 - Efeito infringente parcial dos Aclaratórios em face da existência de premissa de fato equivocada. Reforma da decisão embargada no que diz respeito ao instituto da decadência.

**Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...**

**A C O R D A M** os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, a unanimidade, e, de acordo com o voto do relator pelo recebimento do recurso de Embargos Declaratórios, por regular, e tempestivo, e no mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para reformar em parte a decisão exarada através Acórdão nº 304/2013 que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 933.00008.09.00002003/2009-61, lavrado em 23 de dezembro de 2009, contra a empresa **COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A**, CCICMS-PB nº 16.006.620-4, alterando os valores exigidos para o importe de R\$ **332.204,75 de ICMS** e de Multa por infração no valor de **R\$ 293.431,37**, perfazendo um crédito tributário total de **R\$ 625.636,12**.

Ao tempo em que **CANCELO**, por indevido, o valor total de **R\$ 827.472,82**, sendo **R\$ 198.316,22** de ICMS e de **R\$ 629.156,60** de multa por infração.

**Desobrigado do Recurso Hierárquico, na expressão do artigo 730, § 1º, inciso II, do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97.**

**P.R.I**

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 17 de janeiro de 2014.

---

**JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES – CONS. RELATOR**

**GOVERNO  
DA PARAÍBA**

Processo nº. 000.485.2010-1

**EMBARGOS DE DECLARAÇÃO CRF – 574/2013**

**EMBARGANTE: COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A.**

**EMBARGADO: CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS.**

**PREPARADORA: COLETORIA ESTADUAL DE CABEDELO.**

**AUTUANTES: CHRISTIAN VILAR DE QUEIROZ./JOSÉ HERBERT DO N. SOUZA.**

**RELATOR : CONS. JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES.**

**RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO. PROVIMENTO PARCIAL. DECADÊNCIA NÃO ACOLHIDA NO ACÓRDÃO EMBARGADO POR BASEAR-SE EM PREMISSE FÁTICA EQUIVOCADA. ACLARATÓRIOS ATÍPICOS PARA REFORMA O ACÓRDÃO EMBARGADO E RECONHECER A DECADÊNCIA. QUESTÃO DE ORDEM PÚBLICA. MODIFICADA A DECISÃO RECORRIDA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE.**

1 – Acolhimento da omissão arguida de decadência visto que o Acórdão embargado não reconheceu a preliminar de decadência, pois se baseou em premissa fática equivocada, tendo em vista que nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo a entrega de declaração de informações fiscais sem recolhimento ou com o recolhimento a menor do que foi declarado, contar-se-á o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, exceto se houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CNT), sendo materializada a decadência de parte do crédito tributário lançado de ofício.

2 - A via dos **embargos** declaratórios tem o seu alcance precisamente definido na legislação estadual de regência. Os demais argumentos trazidos à baila pela embargante no sentido de desconstituir o crédito tributário exigido, não comprovam a ocorrência de obscuridade, omissão ou contradição na decisão vergastada. Claro inconformismo do embargante a objetivar a discussão dos fundamentos da decisão.

3 - Efeito infringente parcial dos Aclaratórios em face da existência de premissa de fato equivocada. Reforma da decisão embargada no que diz respeito ao instituto da decadência.

**Vistos, relatados e discutidos os autos deste Processo, etc...**

**RELATÓRIO**

Submetidos ao exame deste Colegiado de Justiça Administrativa Fiscal **RECURSO DE EMBARGOS DECLARATÓRIOS** na fruição do benefício estatuído no art. 53, VI, do Regulamento Interno do Conselho de Recursos Fiscais, aprovado pelo Decreto nº 31.502/2010.

O Auto de Infração de Estabelecimento de nº **93300008.09.00002003/2009-61**, lavrado em 23/12/2009, contra a empresa **COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S.A.**, denuncia a empresa pela prática as seguintes irregularidades:

- **CRÉDITO INEXISTENTE** – Contrariando dispositivos legais o contribuinte utilizou crédito do ICMS sem amparo documental, resultando na falta de recolhimento do imposto estadual. – Em virtude da falta de regularização da Conta Gráfica concernente ao estorno do crédito indevido constatado no período de janeiro/1997 a dezembro /1998, em decorrência de fiscalização realizada que deu origem ao Auto de Infração nº 2002.20058-16, cuja repercussão alcançou os exercícios de 2005 e 2006.
- **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS** – Falta de recolhimento do imposto estadual – O contribuinte não efetuou o recolhimento referente ao estorno do AEAC sobre as operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina “A” com AEAC infringindo os parágrafos 10 e 11 da Cláusula Vigésima Primeira do Convênio nº 110/2007, incorporado ao nosso ordenamento jurídico pelo Decreto 29.537/2008.
- **FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA** – Irregularidade caracterizada pela falta de recolhimento do ICMS ST constatada pela diferença maior no levantamento de quantitativo de mercadorias referente aos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, acrescente-se ao artigo dado por infringido o art. 391, inciso I, § 1º do RICMS/PB, aprovado pelo Decreto nº 18.930/96.

Em sede de recurso, apreciado por esta instância *ad quem*, este Colegiado decidiu a questão processual ao promulgar o Acórdão nº **304/2013** declarando parcialmente procedente o lançamento tributário conforme transcrição que se segue, *litteris*:

**RECURSO VOLUNTÁRIO PARCIALMENTE PROVIDO. CRÉDITO INEXISTENTE. FALTA DE REGULARIZAÇÃO DA CONTA GRÁFICA. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS DIFERIDO DO AEAC. PARCIALIDADE. FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. REDUÇÃO DA MULTA APLICADA. AUTO DE INFRAÇÃO PARCIALMENTE PROCEDENTE - REFORMADA DA DECISÃO RECORRIDA.**

1. Sendo constatado, em fiscalização anterior, crédito inexistente sem resultar repercussão no recolhimento do ICMS em face de saldo credor, caberia ao contribuinte ter providenciado regularizar a Conta Gráfica com a glosa dos créditos irregulares e recolher espontaneamente a repercussão verificada. No caso presente, a empresa não efetuou a época o expurgo dos créditos inexistentes, sendo realizada a regularização em nova fiscalização, cujo resultado ensejou a repercussão de crédito inexistente, a qual não foi elidida pela acusada. Mantido o lançamento de ofício realizado.

2. O Convênio 110/2007, autorizou o diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados à distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, disciplinando que o estorno far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês. No caso em tela, exclui-se da exigência pertinente ao mês de agosto de 2008, em face da vigência do Decreto nº 29.669/08 que instituiu a regra de recolhimento do valor do ICMS diferido, independente de existência de saldo credor em conta gráfico do imposto. Parcialidade da acusação.

3. A constatação de estoque de óleo diesel e gasolina “A”, sem notas fiscais, através do emprego do Levantamento Quantitativo, justifica a cobrança do imposto, independentemente da origem do estoque. Pois a estocagem de mercadoria sem nota fiscal não comporta excluído de ilicitude. In casu, a alegação de que a diferença teria resultado da variação da temperatura não elide a exação, em decorrência da existência física das mercadorias em estoque que serão objeto de vendas, resultando em receita sujeita a tributação. Mantida a acusação.

**A C O R D A M** os membros deste Conselho de Recursos Fiscais, à unanimidade, e, de acordo com o voto do relator pelo recebimento do Recurso Voluntário, por regular e tempestivo e, quanto ao mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para que seja reformada a decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** e julgar **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº **93300008.09.00002003/2009-61**, lavrado em 23/12/2009 (*fls. 09*), contra **COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A.**, **CCICMS nº 16.006.620-4**, fixando o crédito tributário exigível no importe de **R\$ 900.454,16**, (**novecentos mil, quatrocentos e cinquenta e quatro reais e dezesseis centavos**), sendo **R\$ 469.613,77** (**quatrocentos e sessenta e nove mil seiscentos e treze reais e setenta e sete centavos**) de **ICMS**, por infringência aos artigos 72 e 73 c/c art. 77; art. 106; art. 391, inciso I, § 1º, art. 399, todos do RICMS, aprovado pelo Decreto nº 18.930/97, e multa por infração na quantia de **R\$ 430.840,39** (**quatrocentos e trinta mil oitocentos e quarenta reais e trinta e nove centavos**), com fulcro no **art. 82, incisos II, “e” e V, alínea “c” e “h”** da Lei nº 6.379/96.

Ao tempo em que **CANCELO**, por indevido, o crédito tributário no montante de R\$ 552.654,78, sendo R\$ 60.907,20 (sessenta mil novecentos e sete reais e vinte centavos) de ICMS e de R\$ 491.747,58 (quatrocentos e noventa e um mil setecentos e quarenta e sete reais e cinquenta e oito centavos) de multa por infração, em razão das considerações apresentadas neste voto.

#### **P.R.I.**

Com a decisão, deste Colegiado, sendo publicada no D.O.E. em 03/10/2013, foi expedida a notificação PAT nº 00045493/2013, por via postal com AR (encartes entre fls. 565/566), constando como recebida pelos destinatários em 25/10/2013.

Irresignada com o Acórdão prolatado, a recorrente veio a apresentar o presente Recurso de Embargos de Declaração em 31/10/2013, conforme protocolo da repartição preparadora.

Em grau de Aclaratórios discorre sobre a tempestividade do recurso, ressaltando o direito de interpor o competente recurso voluntário perante este Colegiado, vindo a narrar os fatos processuais até a presente fase.

No direito, enfoca, por cada acusação, sua manifestação de embargo, alegando que no tocante a infração 1(CREDITO INEXISTENTE) informa haver obscuridade e omissão do relator ao não se manifestar quanto a contagem do prazo decadencial, demonstrando haver saldo credor na época de apuração da conta gráfica do imposto que não altera a regra de fruição do prazo decadencial, situação que fulmina de decadência a exigência fiscal baseada no artigo 173, I do CTN, visto que os fatos geradores da infração ocorreram em 1997 e 1998 quando da constatação de uso de crédito inexistente, não podendo ser postergada a data da homologação do lançamento do imposto para o período em que ocorreria saldo devedor a pagar em face de uma reconstituição da conta corrente do contribuinte.

Em relação à infração 2(FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO REFERENTE AO ESTORNO DO AEAC) a embargante reitera os mesmos questionamentos enfrentados quando do recurso voluntário, não se conformando com a decisão colegiada, requerendo a validade dos estornos sem recolhimento do imposto para afirmar que exigência fiscal provoca duplicidade de pagamento em face da compensação promovida no próprio Registro de Apuração do ICMS nos meses de agosto a dezembro de 2008.

Acerca da infração 3(FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) informa haver omissão e obscuridade pela falta de amparo legal para utilização do PMPF arbitrado pela auditoria da Gasolina A partindo dos valores da Gasolina C e de ausência de previsão legal quanto à obrigatoriedade de emissão de nota fiscal e recolhimento do imposto em virtude de variação volumétrica, por se tratar de um fenômeno natural, situação que não se constitui em fato gerador do ICMS, além de que os fatos geradores presumidos já estarem com recolhimento definitivamente efetuado pela refinaria, encerrando a fase de tributação pelo Regime de Substituição Tributária.

Requer, por fim, os efeitos modificativos para alterar a decisão recorrida e julgar improcedente o auto de infração em questão.

É o Relatório.

## VOTO

Analisa-se, nestes autos, o Recurso de **EMBARGOS DECLARATÓRIOS** interposto pela empresa **COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A**, perante este Conselho de Recursos Fiscais.

Saliente-se que a embargante, teve julgamento em parte desfavorável, quando da análise meritória nas duas instâncias administrativas, vindo a interpor o presente recurso, por considerar que houve omissões e obscuridades no Acórdão proferido por este Colegiado.

Em primeiro lugar, cabe-nos considerar a tempestividade do presente recurso, tendo em vista que foi interposto dentro do prazo regulamentar previsto no artigo 65 do Regimento Interno do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba, *verbis*:

**Art. 65.** *Os embargos de declaração deverão ser interpostos no prazo de 05 (cinco) dias contados da data da ciência ao contribuinte.*

Passemos, então, a averiguar os pressupostos de admissibilidade do presente recurso de Embargos de Declaração conforme os termos estabelecidos no artigo 64 do Regimento Interno desta Casa, aprovado pelo Decreto nº 31.502, de 10/08/2010, conforme abaixo transcrito:

**Art. 64.** *O Recurso de Embargos de Declaração será interposto pelo contribuinte, pelo autor do feito ou pela Fazenda Pública, em petição dirigida ao relator, quando houver omissão, obscuridade ou contradição, na decisão proferida. (g.n).*

Com efeito, só a existência destes vícios, nos termos do Regimento desta Casa, autorizam à parte lançar mão do remédio jurídico-processual dos embargos de declaração, tão-somente a fim de instar o prolator da decisão objurgada a que se re-exprima, "tornando claro aquilo que nele é obscuro, certo aquilo que nele se ressentido de dúvida, desfaca a contradição nele existente, supra ponto omissis" nas lições de **Moacyr Amaral Santos** - (Primeiras Linhas de Direito Processual Civil", 12ª ed. – São Paulo: Saraiva, 1989-1992 – p. 151).

No caso em exame, partindo para os questionamentos abordados pela embargante no tocante a decisão firmada sobre a acusação 1(CRÉDITO INEXISTENTE), donde é apontando a ocorrência de omissão e obscuridade no acórdão proferido, afirmando que não foi observada a correta aplicação da lei no que tange a decadência de parte do crédito tributário sobre os lançamentos de crédito inexistente relativo aos fatos geradores dos exercícios de 1997 e 1998.

Conforme entendimento do STJ, por se tratar de questão de ordem pública, a **decadência** pode ser alegada em qualquer tempo e grau de jurisdição, inclusive podendo ser levantada em **sede** de **embargos de declaração**.

Passemos ao exame do assunto, ressaltando, porém, que ficam mantidos os créditos constituídos nas infrações 2 e 3, em razão de não terem sido alcançados pela decadência, haja vista não contemplarem fatos geradores decorridos a mais de 5 anos de sua realização, bem como por se tratar de apuração e lançamento de ofício de imposto omitido pelo contribuinte, caso em que a decadência deve ser aplicada sob a égide do art. 173, I, do CTN, *verbis*:

**Art. 173.** *O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:*

*I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;*

Não obstante a fundamentação de voto anterior, em face de apreciação do Recurso Voluntário, no que se refere à acusação de crédito inexistente, este Colegiado, após inúmeros estudos e debates, sobre a matéria, se viu impelido a mudar o entendimento, aplicando a Jurisprudência hodierna do STJ, fato comungando por este relator, considerando que nos impostos por homologação, havendo a declaração e apuração do contribuinte acerca de fatos geradores informados ou a ocorrência de pagamento a menor, a decadência deve ser analisada sob a égide do art. 150, § 4º, do CTN, abaixo transcrito:

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

(...)

§ 4º. Se a lei não fixar prazo à homologação, **será ele de cinco anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem 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.

A matéria que sempre gerou dúvidas e conflitos entre as autoridades fiscais e os contribuintes, desaguando em incertezas e contradições no tocante ao alcance do instituto deste instituto.

Neste sentido, não restam dúvidas que, as relações jurídicas não podem durar para sempre se prolongando "*ad infinitum*", *razão pela qual* o ordenamento jurídico brasileiro é dotado de institutos sujeitos a certo período de tempo, durante o qual tendem a criar, extinguir e modificar direitos às partes de uma relação jurídica, garantindo assim, a segurança jurídica.

Dessa forma, ao se constar que os fatos apurados pela fiscalização derivaram de operações realizadas no período de janeiro de 1997 a dezembro de 1998, com lançamento declarado nos livros fiscais próprios que serviram de elemento para a reconstituição da Conta Gráfica do ICMS, ficam extintos pela decadência os créditos tributários levantados na denúncia de uso de crédito inexistente, referentes aos meses em que eclodiu repercussão tributária até o mês de dezembro de 2006. Tal mudança de paradigma foi consolidada no voto da relatoria do Conselheiro Rodrigo Antônio no acórdão abaixo transcrito:

**Processo nº 1107712012-5**

Acórdão 047/2013

Recurso HIE/CRF - nº 417/2012

Recorrente: SECRETARIA EXECUTIVA DA RECEITA ESTADUAL

Recorrida: CENTRO DAS INDÚSTRIAS DO ESTADO DA PARAÍBA - CIEP

Relator: CONS. RODRIGO ANTÔNIO ALVES ARAÚJO

RECURSO HIERÁRQUICO DESPROVIDO – NÍCIO DO PRAZO DECADENCIAL – LANÇAMENTOS POR HOMOLOGAÇÃO ART. 150, § 4º E DE OFÍCIO ART. 173, I, AMBOS DO CTN – MANTIDA DECISÃO A QUO.

Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo a entrega de declaração de informações fiscais sem recolhimento ou com o recolhimento a menor do que foi declarado, conta-se o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, exceto se houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CNT). Não tendo sido objeto de declaração (auto - lançamento) para efeito de homologação o valor apurado pela fiscalização, será realizado o lançamento de ofício cujo prazo inicial a ser aplicado é o disposto no art. 173, I, do CTN.

Para enriquecer o debate ora travado, trago a conhecimento o entendimento advindo da jurisprudência do STJ, a exemplo do julgamento dos **Embargos de Divergência nº 1.199.262/MG**, em outubro de 2011, pela *Primeira Seção do Superior Tribunal de Justiça*, a qual, aplicando o entendimento do paradigmático **REsp 973.733/SC**, explicitou que, caso o pagamento a

menor do ICMS decorra da glosa de créditos do imposto, a decadência deve ser contada nos termos do §4º do *art. 150* do CTN, conforme transcrição abaixo:

**ICMS. DECADÊNCIA. PRAZO PARA ACONSTITUIÇÃO DE DÉBITO PELA FAZENDA ESTADUAL. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, §4º, DO CTN. MATÉRIA PACIFICADA EM SEDE DE RECURSO ESPECIAL REPRESENTATIVO DE CONTROVÉRSIA (RESP 973.733/SC).**

(...)

2. A Primeira Seção do STJ, no julgamento do REsp 973.733/SC, realizado nos termos do art. 543-C e sob a relatoria do Ministro Luiz Fux, sedimentou o entendimento de que o art. 173, I, do CTN se aplica aos casos em que a lei não prevê o pagamento antecipado da exação ou, quando, a despeito da previsão legal, não há o pagamento, salvo nos casos de dolo, fraude ou simulação.

(...)

4. Com efeito, a jurisprudência consolidada por esta Corte dirime a questão jurídica apresentada a partir da existência, ou não, de pagamento antecipado por parte do contribuinte. Para essa finalidade, salvo os casos de dolo, fraude ou simulação, despicando se mostra indagar a razão pela qual o contribuinte não realizou o pagamento integral do tributo.

5. A dedução aqui considerada (creditamento indevido) nada mais é do que um crédito utilizado pelo contribuinte decorrente da escrituração do tributo apurado em determinado período (princípio da não cumulatividade), que veio a ser recusada (glosada) pela Administração. Se esse crédito abarcasse todo o débito tributário a ponto de dispensar qualquer pagamento, aí sim, estar-se-ia, como visto, diante de uma situação excludente da aplicação do art. 150, § 4º, do CTN.

6. Na espécie, o acórdão que julgou o recurso especial foi claro ao consignar que houve pagamento a menor de débito tributário em decorrência de creditamento indevido. Dessa forma, deve-se observar o disposto no art. 150, § 4º, do CTN.

7. Agravo regimental não provido". (AgRg nos EREsp 1199262/MG, Rel. Ministro BENEDITO GONÇALVES, PRIMEIRA SEÇÃO, julgado em 26/10/2011, DJe 07/11/2011).

Essa decisão já tem repercutido na jurisprudência do Superior Tribunal de Justiça, como indica o recente acórdão abaixo ementado:

**ICMS. PAGAMENTO A MENOR EM DECORRÊNCIA DE SUPOSTO CREDITAMENTO INDEVIDO. APLICAÇÃO DO ART. 150, § 4º, DO CTN.**

1. A Primeira Seção/STJ, ao apreciar o AgRg nos EREsp 1.199.262/MG (Rel. Min. Benedito Gonçalves, DJe de 7.11.2011), pacificou entendimento no sentido de que, em se tratando de lançamento suplementar, decorrente do pagamento a menor de tributo sujeito a lançamento por homologação, em razão da verificação de creditamento indevido, é aplicável a regra prevista no art. 150, § 4º, do CTN.

2. (...)

3. 3. *Agravo regimental não provido*". (AgRgno REsp 1238000/MG, Rel. Ministro MAURO CAMPBELL MARQUES, SEGUNDA TURMA, julgado em 19/06/2012, DJe 29/06/2012).

Para sedimentar e pacificar esta decisão trago a colação recente posicionamento desta relatoria no julgado dos embargos contido no Recurso nº 422/2013, que gerou o Acórdão CRF nº 439/2013, senão vejamos:

**RECURSO DE EMBARGOS DE DECLARAÇÃO PARCIALMENTE PROVIDO. PRELIMINAR DE DECADÊNCIA ACATADA. PREMISSA DE FATO EQUIVOCADA. ALEGAÇÕES DE OBSCURIDADE, CONTRADIÇÃO E OMISSÃO. ARGUMENTOS REJEITADOS. REFORMADA PARCIAL DA DECISÃO EMBARGADA.**

**1 - Nas exações cujo lançamento se faz por homologação, havendo a entrega de declaração de informações fiscais sem recolhimento ou com o recolhimento a menor do que foi declarado, contar-se-á o prazo decadencial a partir da ocorrência do fato gerador, exceto se houver dolo, fraude ou simulação (art. 150, § 4º, do CNT). Acolhida a preliminar arguida.**

*2 - A via dos embargos declaratórios tem o seu alcance precisamente definido na legislação estadual de regência. Os demais argumentos trazidos à baila pela embargante no sentido de desconstituir o crédito tributário exigido, não comprovam a ocorrência de obscuridade, omissão ou contradição na decisão vergastada. Claro inconformismo do embargante a objetivar a discussão dos fundamentos da decisão.*

*3 - Efeito infringente parcial dos Aclaratórios em face da existência de premissa de fato equivocada. Reforma da decisão embargada no que diz respeito ao instituto da decadência.*

Assim sendo, diante das considerações tecidas, acolhemos em parte os Aclaratórios, por entendermos que realmente assiste razão à acusada quando suscita a decadência dos lançamentos realizados nos meses de março de 2005 a dezembro de 2006 pertinente a acusação contida na Infração 1 dos embargos, nos moldes previstos no art. 150, § 4º do CTN.

A partir dessas reflexões, e sempre no intuito de alcançar a solução que melhor possa conciliar a aplicação da justiça fiscal, e diante da formação da jurisprudência acerca da questão tratada neste processo, também em razão de premissa fática equivocada, sou impelido a concluir que o lançamento tributário foi atingido pelo quinquênio decadencial e me motiva a reconhecer a falta de agilidade da Fazenda Pública nos meses seguintes à ocorrência do fato gerador da obrigação tributária e a declarar a decadência do lançamento inaugural desta demanda, em via de embargo, com efeito infringente no tocante ao crédito tributário apurado na Infração 1 (CRÉDITO INEXISTENTE) tipificada no auto de infração.

Em relação ao questionamento da embargante acerca de omissão quanto a análise da Infração 2 (FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO REFERENTE AO ESTORNO DO AEAC) vejo não prosperar os reclamos apresentados diante da falta de pressuposto de admissibilidade capaz de materializar a existência de qualquer elemento omissivo na fundamentação da decisão embargada.

Em verdade, o que se denota da embargante é falta de compreensão dos efeitos da decisão, além de não entender o comando normativo previsto no Decreto nº 29.537/08 que

exige o imediato recolhimento do imposto estornado, conforme dicção do artigo 21, §11 do citado decreto, não havendo, portanto, o que se falar em omissão do acordão vergastado, diante da literalidade da lei vigente a época dos fatos geradores que exigiam o recolhimento do estorno, senão vejamos:

**Art. 21. (...)**

§ 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultante da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura.

§ 11 O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º do art. 25.

Portanto, esta relatoria evidencia que a questão restou devidamente enfrentada e demonstrada no arresto vergastado que mesmo sendo repetitivo necessário será a transcrição de trecho das fundamentações que comprovam a inexistência de qualquer omissão no voto vencedor, senão vejamos:

“Quando essa saída é para outra unidade da Federação o imposto referente ao AEAC que foi suspenso para este Estado, será recolhido para o Estado consumidor, diante da aplicação do Princípio do Destino em face da não incidência na operação interestadual, por isso a razão de se exigir o recolhimento na forma de estorno, conforme se percebe do dispositivo contido na Cláusula vigésima primeira, §§10 e 11 do Convênio ICMS 110/2007, infra:

Cláusula vigésima primeira Os Estados e o Distrito Federal concederão diferimento ou suspensão do lançamento do imposto nas operações internas ou interestaduais com AEAC ou com B100, quando destinados à distribuidora de combustíveis, para o momento em que ocorrer a saída da gasolina resultante da mistura com AEAC ou a saída do óleo diesel resultante da mistura com B100, promovida pela distribuidora de combustíveis, observado o disposto no § 2º.

(...)

§ 10. Os contribuintes que efetuarem operações interestaduais com os produtos resultantes da mistura de gasolina com AEAC ou da mistura de óleo diesel com B100, deverão efetuar o estorno do crédito do imposto correspondente ao volume de AEAC ou B100 contido na mistura.

§ 11. O estorno a que se refere o § 10 far-se-á pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido ou suspenso que será apurado com base no valor unitário médio e na alíquota média ponderada das entradas de AEAC ou de B100 ocorridas no mês, observado o § 6º da cláusula vigésima quinta.

Destarte, conforme exegese da norma supra, evidencia-se que o estorno será realizado pelo recolhimento do valor correspondente ao ICMS diferido, assim, independente de haver saldo credor, o recolhimento é devido ao erário estadual”.

Indo ao questionamento da decisão de mérito da acusação 3(FALTA DE RECOLHIMENTO DE ICMS – SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA) verifica-se que a embargante alega haver obscuridade e omissões na decisão vergastada em não acatar as razões trazidas no recurso voluntário acerca da tese de falta de amparo legal para utilização do PMPF arbitrado, ausência de previsão legal quanto a obrigatoriedade de emissão de nota fiscal na variação volumétrica, bem como quanto a definitividade da tributação pelo contribuinte substituto.

Neste aspecto, vejo que as alegações retratam comportamento reiterado da empresa em não se conformar com a decisão vergastada, onde ao debruçar sobre as considerações tecidas no arresto embargado não se vislumbra qualquer fato narrativo capaz de materializar a alegação recursal de ocorrência de obscuridade ou de omissões no voto proferido por esta relatoria, posto que a matéria teve o devido enfrentamento processual em todos os aspectos apresentados no recurso original, inclusive com adiamento do julgamento para apreciação dos argumentos trazidos em sede de memorial das recorrentes apresentado pela nobre causídica, fato que evidencia pleno respeito às arguições apresentadas e prudência na manifestação dos fundamentos de decidir da questão.

Em verdade, os pontos abordados como omissos e obscuros não resistem a uma leitura mais simples das fundamentações do voto vencedor que demonstrou a perfeita aplicabilidade da técnica fiscal empregada que comprovou a ocorrência de quantidades de Gasolina A e Óleo Diesel sem respaldo documental de origem capaz de comprovar a existência de recolhimento do ICMS – Substituição Tributária o que fulmina a tese de definitividade de recolhimento do ICMS por retenção na fonte quando se comprova uma diferença quantitativa desfavorável frente ao movimento de entrada e saída do combustível nos exercícios de 2005, 2006, 2007 e 2008, não podendo acolher arguição de o ICMS na operação já tinha sido recolhido inteiramente pela Refinaria, quando sequer notas fiscais emitidas existiam sobre a diferença encontrada.

Acerca do questionamento da variação volumétrica tida como imprópria pela embargante para compor fato gerador do imposto estadual, percebe-se que este ponto foi amplamente discutido no voto vencedor, não compondo razões para acolhimento da tese de obscuridade, diante do enfrentamento da questão, conforme se abebera em fragmento da decisão, senão vejamos:

**“No caso vertente, infere-se que os produtos flagrados no estabelecimento sem documento fiscal são a Gasolina A e o Óleo Diesel, ambos sujeitos ao regime da substituição tributária, conforme dispõe as normas do RICMS/PB infracitadas:**

***Art. 390. Nas operações internas e interestaduais com os produtos constantes do Anexo 05, adotar-se-á o regime de substituição tributária, obedecendo-se aos percentuais nele fixados como índices mínimos de taxa de valor acrescido (TVA).***

***Art. 391. Fica atribuída a responsabilidade pelo recolhimento do imposto, na qualidade de sujeito passivo por substituição, ao (Lei nº 7.334/03):***

***I – industrial, comerciante, produtor, extrator, gerador, inclusive de energia elétrica ou outra categoria de contribuinte, em relação às mercadorias ou bens constantes do Anexo 05 (Lei nº 7.334/03);***

***§ 1o A responsabilidade será atribuída em relação ao imposto incidente sobre uma ou mais operações ou prestações, sejam antecedentes, concomitantes ou subsequentes, inclusive ao valor decorrente da diferença entre alíquotas interna e interestadual nas operações e prestações que destinem bens e serviços a consumidor final localizado em outro Estado, que seja contribuinte do imposto.***

**Portanto, vislumbra-se ao perscrutarmos as peças dos autos que está sendo exigido o ICMS Substituição tributária desses produtos da diferença encontrada no estabelecimento, conforme previsão legal contida no artigo 160, inciso V do RICMS/PB.**

**Quanto à alegação da acusada de que a diferença verificada nas quantidades de litros teria se originado da variação da temperatura, entendemos que tal alegação não tem o condão de eximir a empresa da obrigação de recolher o ICMS Substituição tributária concernente a essas mercadorias.**

**Pois independente da origem, o fato é que existem as quantidades físicas extras de litros de combustível, conforme comprovado nos levantamentos acostados às folhas 18 a 25 deste processo, onde esses litros extras resultarão em vendas, repercutindo assim em receita para empresa, havendo uma operação mercantil sujeita ao ICMS, conseqüentemente, cabendo, assim, a exigência do ICMS Substituição Tributária”.**

**No tocante ao percentual de 6% relativo à variação de estoque disciplinado na Portaria ANP nº 05, coadunamo-nos ao julgador singular quanto à alegação de que no caso em tela, não se aplica esse percentual diante da comprovação matemática da existência dos litros de combustíveis extras constatados pela fiscalização.**

Por derradeiro, vejo não cabível o requerimento de nulidade da exigência fiscal por entender haver omissão da decisão embargante na utilização do PMPF não lastreado em previsão normativa. Em verdade, o que se está exigindo é a diferença de Gasolina A e não de Gasolina C constatada no estabelecimento distribuidor, uma vez que a divergência quantitativa evidenciou a ocorrência de falta de recolhimento do ICMS por Substituição tributária do produto, cabendo, neste sentido, a aplicação do preço proporcional a Gasolina A que é parâmetro para cálculo do ICMS a ser retido por substituição tributária.

Tal fundamentação foi devidamente abordada no voto vencedor, não prevalecendo a tese de omissão ou obscuridade do Acórdão, diante do enfrentamento da material processual por esta relatoria, conforme se vislumbra em fragmento abaixo:

“Ademais, em relação ao segundo ponto abordado no memorial da recorrente e no pronunciamento verbal realizado no momento do julgamento, quando a representante legal alegou que a fiscalização teria efetuado o cálculo do imposto devido relativamente à Gasolina A, através da multiplicação das quantidades verificadas por um PMPF não lastreado em qualquer previsão normativa.

Verifica-se que a nobre causídica alega, ainda, que a fiscalização teria utilizado os valores PMPF previsto para a Gasolina C, acrescido de 25% (PMPF AI = PMPF Gas. C/0,75), procedimento este que não apresenta qualquer respaldo lógico ou legal, onde acrescenta que a fiscalização agiu como se os 25% de AEAC incluídos na mistura não possuíssem qualquer valor econômico, ou seja, se o valor da Gasolina C mistura que contém 75% de Gasolina A e 25% de AEAC, sua eventual utilização como parâmetro para cálculo do PMPF da Gasolina A pura, que sequer é comercializada no varejo, deveria expurgar o valor referente ao AEAC.

Ora, com todo respeito a nobre causídica da recorrente, vejo que as alegações trazidas na sustentação oral não merecem prosperar por falta de legitimidade em sua tese recursal, pois como é de conhecimento amplo que a Gasolina A é considerada pura, não sendo comercializada no varejo, servindo apenas para mistura adicional de 25% do AEAC, resultando assim na Gasolina C (75%

gasolina A e 25% AEAC), portanto, não existe PMPF para a Gasolina A, apenas para a Gasolina C.

Em face disso, é de ressaltar que a cobrança do ICMS-Substituição tributária deve se operar sobre a Gasolina A encontrada no estabelecimento autuado sem o devido recolhimento do imposto por substituição tributária quando de sua saída, para efeito da mistura com o AEAC em relação às entradas efetivadas em cada período.

Neste interim, como não existe PMPF para este tipo de gasolina, e como o PMPF existente se reporta ao da Gasolina C, a qual é composta de 75% de Gasolina A e 25% de AEAC, para se obter o PMPF proporcional à Gasolina A, a fiscalização se utilizou de um raciocínio matemático básico, considerando o PMPF da gasolina C dividido pelo seu percentual de 75%, obtendo assim o valor proporcional que seria o PMPF da Gasolina A que é objeto da exação. É de ressaltar que a auditoria poderia usar este mesmo raciocínio matemático para se obter a quantidade de Gasolina A transformada em Gasolina C, que é comercializada, para efeito de aplicação do PMPF, fato que desaguaria em mesma base de cálculo utilizada pela fiscalização.

Assim sendo, diante dos fatos analisados, esta relatoria considera como legítimo os dados considerados pela fiscalização para obtenção do valor a recolher do ICMS-Substituição Tributária, o qual rechaço a tese levantada de erro de formação de base de cálculo do imposto devido”.

Diante destas constatações, reconheço efeitos infringentes em parte nos embargos declaratórios, ao passo em que, demonstro abaixo o crédito tributário, com exclusão dos lançamentos atingidos pela decadência, senão vejamos:

Cálculo do Crédito Tributário						
Infração	Data		Tributo	Multa	Total	Valor Original
	Início	Fim				
CRÉDITO INEXISTENTE	01/03/2005	31/03/2005	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/04/2005	30/04/2005	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/05/2005	31/05/2005	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/06/2005	30/06/2005	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/07/2005	31/07/2005	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/02/2006	28/02/2006	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/03/2006	31/03/2006	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/05/2006	31/05/2006	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/06/2006	30/06/2006	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/08/2006	31/08/2006	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/09/2006	30/09/2006	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/11/2006	30/11/2006	0,00	0,00	0,00	
CRÉDITO INEXISTENTE	01/12/2006	31/12/2006	0,00	0,00	0,00	
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – ESTORNO DO AEAC	01/08/2008	31/08/2008	0,00	0,00	0,00	
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – ESTORNO DO AEAC	01/09/2008	30/09/2008	98,63	49,32	147,95	
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – ESTORNO DO AEAC	01/10/2008	31/10/2008	32.801,00	16.400,50	49.201,50	
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – ESTORNO DO AEAC	01/11/2008	30/11/2008	23.101,08	11.550,54	34.651,62	
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS – ESTORNO DO AEAC	01/12/2008	31/12/2008	21.546,06	10.773,03	32.319,09	
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2005	31/12/2005	33.055,87	33.055,87	66.111,74	
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2005	31/12/2005	13.368,99	13.368,99	26.737,98	

FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2006	31/12/2006	23.190,03	23.190,03	46.380,06
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2006	31/12/2006	9.117,68	9.117,68	18.235,36
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2007	31/12/2007	66.329,11	66.329,11	132.658,22
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2007	31/12/2007	15.719,51	15.719,51	31.439,02
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2008	31/12/2008	71.453,66	71.453,66	142.907,32
FALTA DE RECOLHIMENTO DO ICMS - SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA	01/01/2008	31/12/2008	22.423,13	22.423,13	44.846,26
<b>CRÉDITO TRIBUTÁRIO DEVIDO</b>			<b>332.204,75</b>	<b>293.431,37</b>	<b>625.636,12</b>

**“EX POSITIS”**

**V O T O** - pelo recebimento do recurso de Embargos Declaratórios, por regular, e tempestivo, e no mérito, pelo seu **PROVIMENTO PARCIAL**, para reformar em parte a decisão exarada através Acórdão nº 304/2013 que julgou **PARCIALMENTE PROCEDENTE** o Auto de Infração de Estabelecimento nº 933.00008.09.00002003/2009-61, lavrado em 23 de dezembro de 2009, contra a empresa **COSAN COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES S/A**, CCICMS-PB nº 16.006.620-4, alterando os valores exigidos para o importe de R\$ **332.204,75** de **ICMS** e de Multa por infração no valor de **R\$ 293.431,37**, perfazendo um crédito tributário total de **R\$ 625.636,12**.

Ao tempo em que **CANCELO**, por indevido, o valor total de **R\$ 827.472,82**, sendo **R\$ 198.316,22** de ICMS e de **R\$ 629.156,60** de multa por infração.

Sala das Sessões Pres. Gildemar Pereira de Macedo, em 17 de janeiro de 2014.

**JOÃO LINCOLN DINIZ BORGES**  
Conselheiro Relator