

PROCESSO - A. I. N° 146468. 0071/06-4  
RECORRENTE - POSTO DE COMBUSTÍVEIS JAGUARIBE LTDA. (POSTO JAGUARIBE)  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 1ª JJF n° 0046-01/07  
ORIGEM - INFAC VAREJO  
INTERNET - 02/10/2007

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0326-12/07

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE APRECIAÇÃO DE ARGUMENTOS SUSCITADOS PELA DEFESA. A Decisão que não enfrenta todas as questões argüidas pela defesa padece do vício de nulidade, por afronta aos princípios da verdade material, do contraditório e da ampla defesa. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para proferir nova decisão. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário apresentado contra a Decisão da 1ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, interposto pelo o contribuinte através do seu advogado, visando modificar o resultado de 1º grau.

O lançamento de ofício imputou ao autuado o cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005. Total da Infração: R\$7.969,30. Multa: 70%.
2. Falta de recolhimento de imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005. Total da Infração: R\$1.986,38. Multa: 60%.
3. Deixou de emitir notas fiscais correspondentes às operações realizadas. Consta que essa irregularidade ocorreu nos Exercícios de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, conforme consignado nos Anexos de I a IV, gerando a aplicação da penalidade fixa prevista no artigo 915, inciso XIV-A, alínea “a”, do RICMS/BA, sendo que nestes mesmos exercícios foram constatadas omissões de saídas de mercadorias cujo imposto já houvera sido recolhido pelo regime de substituição tributária. Total da Infração: R\$690,00. Multa por descumprimento de obrigação acessória.
4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no mês de maio de 2001. Total da Infração: R\$896,93. Multa: 60%.

A 1ª JJF, após discussão em Pauta Suplementar, deliberou pela conversão do processo em diligência à INFAC/VAREJO (fl.601), a fim de que fosse informado ao autuado da reabertura do prazo de defesa de 30 (trinta) dias, para, querendo, se manifestar nos autos, considerando a juntada de demonstrativos e novos documentos. Às fls. 605/624, o autuado se manifesta reiterando

todos os termos da peça de defesa, requerendo a nulidade ou, se ultrapassada esta, a improcedência do Auto de Infração. Às fls. 664/667, o autuante se pronuncia mantendo integralmente a autuação.

Em seu voto o Sr. relator na JJF inicialmente ao analisar a questão da nulidade argüida pelo autuado referente a: - existência de cerceamento do seu direito de defesa, pela falta de entrega de todos os termos, notas fiscais, demonstrativos e levantamentos elaborados, impossibilitando-o de estabelecer o contraditório e a ampla defesa; - falta de clareza dos demonstrativos que, ao seu dizer, são todos ininteligíveis; - por não conter o lançamento elementos suficientes para se determinar com segurança a infração, entendeu que não pode ser acolhida, haja vista que a acusação fiscal encontra-se acompanhada de todos os documentos e demonstrativos necessários e suficientes para compreensão da imputação. Acrescenta que a JJF, no intuito de afastar qualquer possibilidade de cerceamento do direito de ampla defesa do contribuinte, converteu o processo em diligência, para que fosse reaberto o prazo de defesa de 30 (trinta) dias, haja vista que o autuante juntara na informação fiscal, demonstrativos que, apesar de não alterar quantidades e valores apontados nos demonstrativos inicialmente anexados, foram juntados pelo autuante no intuito de dirimir dúvida quanto à sistemática adotada.

Rejeitou o pedido de nulidade apresentado na peça de defesa, considerando que o PAF encontra-se revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos indicados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do Auto de Infração.

Indeferiu a solicitação de diligência fiscal com base no artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, considerando que os elementos contidos nos autos eram suficientes para o seu convencimento acerca da lide. E acrescenta *“ademas, foi realizada diligência para preservar o direito de ampla defesa do contribuinte, tendo sido entregues ao deficiente as cópias dos novos demonstrativos acostados aos autos pelo autuante, e concedido o prazo de 30 dias para apresentação de nova defesa sobre os documentos recebidos.”*

No mérito, diz que *“as Infrações 01 e 02, foram apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, realizado nos exercícios fechados de 2001, 2002, 2003, 2004 e 2005, sendo constatadas diferenças quantitativas de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária - combustíveis - e, consequentemente, exigido o pagamento do imposto do autuado na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo, respectivamente.”*

Observa que o autuado insurgiu-se contra o resultado do levantamento fiscal, alegando que constatou equívocos que apontou na impugnação inicial inclusive erros observados em relação às quantidades de combustíveis, aferições e perdas, na não inclusão de notas fiscais de aquisição e existência de duplicidade de lançamento.

Acrescenta que no que concerne ao argumento defensivo de que houve contagem de quantidades em duplicidade, restou comprovado que nos casos de transferência a nota fiscal foi emitida saindo da Matriz para as Filiais do Posto, sendo considerada a entrada ocorrida inicialmente no bloco entradas com notas fiscais, e a sua posterior saída com destino às demais filiais no bloco saídas com notas fiscais. Observa que, conforme esclarecido pelo autuante, esta operação ocorre em “mão dupla”, ou seja, o estabelecimento do autuado tanto recebe produto em transferência de suas filiais, como também remete para estas em transferência, conforme demonstrativos de saídas anexados aos autos. Quanto à duplicidade relativa a nota fiscal ou o cupom fiscal, tais documentos foram emitidos apenas para fins de faturamento, não sendo considerados nas saídas, haja vista que a saída efetiva ocorreu pelo “bico”, portanto, identificadas através dos encerrantes, inexistindo, assim, a duplicidade alegada pelo autuado.

No tocante à alegação defensiva referente à base de cálculo adotada pelo autuante, constatou que esta foi apurada corretamente, tendo sido observada as disposições do artigo 60, inciso II, alínea “b”, item 1 do RICMS/BA e artigo 8º, inciso I, da Portaria nº 445/98 que transcreveu.

Já a Portaria nº 445/98, estabelece em seu art. 8º, I, II e art. 10 dispõe sobre a apuração da base de cálculo em tais casos. Transcreve os dispositivos.

Da leitura dos dispositivos e da análise dos demonstrativos acostados aos autos pelo autuante, entendeu que “não resta dúvida que a exigência fiscal referente aos itens 01 e 02 da autuação, está correta, não assistindo razão ao autuado quanto às suas alegações. As MVA’s aplicadas no cálculo do imposto devido por antecipação, estão corretas, bem como os preços médios aplicados. Mantidas as infrações.”

No que diz respeito à Infração 3, que cuida da falta de emissão de notas fiscais correspondentes às operações realizadas, sendo aplicada multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$690,00, constatou assistir razão ao autuado, pois a penalidade aplicável no caso é a prevista no artigo 915, inciso XXII, do RICMS/97, conforme, inclusive, determina o artigo 5º, inciso III, da Portaria nº 445/98. Assim, este item da autuação é parcialmente subsistente, com a adequação da multa para o valor de R\$50,00.

Em relação à Infração 4, que trata da falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias noutras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, constatou que o próprio autuado silencia quanto à imputação, permitindo que seja inferido o seu reconhecimento a teor do artigo 140, do RPAF/99.

Votou pela Procedência em Parte do Auto de Infração.

O autuado apresenta sua peça recursal transcrevendo inicialmente as infrações. Em seguida refere-se à possível nulidade da Decisão por não ter sido apreciada no voto do Sr. relator as alegações defensivas sobre as aferições conforme argumento apresentado. Reproduz o que já afirmara quando da impugnação: “outro ponto a ser observado são os valores constantes das aferições no LMC e nos reparos e concertos efetuados nas bombas, que são muito superiores aos valores inscritos no referido demonstrativo, pois a título de amostragem foi anexado (Docs. 1 e 2) da defesa protocolada em 21/12/06 (fls. 625/659) planilha das aferições do combustível álcool e os respectivos LMC e todos os reparos/consertos efetuados demonstrando de forma inequívoca o erro cometido pelo referido autuante (ano 2005- .1341 l) valores muito superior aos constantes nas planilhas elaboradas pelo Fiscal, que é de 1.101 litros. Sendo assim o mesmo procedimento deve ser efetuado por fiscal estranho ao feito em relação aos outros combustíveis.” Cita e transcreve o art. 164 do RPAF e requer a nulidade da Decisão por absoluta inexistência de elemento fundamental para sua validade.

Volta a arguir que há falta de clareza nos demonstrativos que, ao seu dizer, são todos ininteligíveis, pois não se consegue chegar aos valores constantes nesses demonstrativos, em especial, aos constantes da coluna “Ganhos”, pois a portaria DNC 26/92 refere-se à percentuais de perdas. Transcreve o art. 5º da citada Portaria bem como o art. 18 do RPAF. Repete o já posto na preliminar quanto às aferições registradas no LMC.

Quanto ao mérito refere-se inicialmente a “inaplicabilidade da Portaria nº 445/98 na apuração da base de cálculo para postos revendedores de combustíveis”.

Afirma que o autuante aplicou o artigo 10 da Portaria nº 445/98, preço médio - compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias. E acrescenta: “ora, este preço médio, praticado por quaisquer dos fornecedores de combustíveis destinados aos postos de revenda, já está com sua fase de tributação encerrada e por isso inflado com o ICMS retido pela refinaria”. Diz que agindo desta forma a Fazenda incorreu em “bis in idem” o que foi agravado ainda mais com a adição de uma MVA sobre esses preços médios, deformando ainda mais o critério jurídico de apuração da base de cálculo. Diz ainda que o autuante adicionou no cálculo da média dos preços de aquisição, valores de compras incompatíveis com o crédito, quais sejam aquisições efetivadas pelo autuado junto a distribuidores de combustíveis. Além destas foram computadas aquisições de postos de revenda de combustíveis congêneres para suprimento momentâneo de seus estoques.

Argüiu também que a base de cálculo foi indevida. Diz que o autuante usou um mix de critérios, isto é preços médios de aquisição do autuado (efetivamente praticados nas compras acrescidos de um MVA incorreta, caracterizando, assim, um erro de Direito. Afirma que devem ser respeitados os princípios da isonomia e da legalidade constitucional entendendo que a base de cálculo utilizada só pode ser aquela utilizada pela Refinaria/Distribuidora por se tratar de produtos sujeitos a substituição tributária pra frente. Cita Ementa da ADIN 1.851-4 AL sobre a matéria e um AgRg no RMS 17943/MT e prolatado pelo STJ bem como o REsp. 620945/MG e AgRJ no Resp 658581/GO também daquele Tribunal superior.

Comenta que “*não deve o Estado aplicar a regra da base de cálculo baseada no valor real de que decorrer a saída, mas aquela praticada pela refinaria e/ou o preço de compras pelas distribuidoras.*” Reafirma: “*ainda que o critério escolhido pelo autuante fosse matematicamente correto, o que não ocorre, a aplicação dos dispositivos legais que o respaldaram também estão equivocados*”. Comenta sobre a sistemática do ICMS e a sua não cumulatividade. Diz também que houve erro de direito pois o correto seria aplicar o MVA sobre o preço da Refinaria tratando-se de gasolina e sobre da Usina no caso do álcool. Exemplifica os casos em que a aplicação da MVA majorou sensivelmente o preço final do combustível.

Cita Acórdão nº 0346-12/05 desta Câmara de Julgamento Fiscal sobre “*Nulidade. Falta de certeza e liquidez*” que entende ser “*idêntico direito de fundo*”.

Volta a citar e transcrever texto doutrinário referente à verdade material, atribuído a Xavier, por Cassone & Cassone, bem como Acórdão nº 5.510/99, do Conselho de Recursos Fiscais do Estado da Paraíba. Reporta-se, ainda, a Aurélio Pitanga Seixas Filho, para reforçar o seu entendimento sobre o princípio da verdade material, afirmando que houve duplicidade nos registros e, consequentemente, no cálculo efetuado pelo autuante. Volta a invocar o artigo 18, do RPAF/99, para dizer que a insegurança da imputação da infração determina a nulidade do lançamento de ofício, citando e transcrevendo os Acórdãos CJF nºs 2572, 2653/00 e 0229/01.

Pede a retirada da Nota Fiscal nº 0334 da relação das notas fiscais de saídas – ano 2001 – gasolina aditivada – pois a mesma encontrava-se cancelada conforme xerox anexada (doc. 4).

Finaliza pedindo a nulidade do Auto de Infração e relaciona:

1. decretação da nulidade da Decisão pela falta de clareza dos demonstrativos; falta de análise dos documentos acostados aos autos; aplicação indevida de MVA nos preços médios do combustível adquirido de distribuidoras que já sofreram tributação antecipada. Se apreciado o mérito roga pela improcedência do Auto de Infração pelas seguintes razões: inaplicabilidade da Portaria nº 445/98;
2. utilização de base de cálculo indevida; retirada dos cálculos da Nota Fiscal de nº 0334, computar as aferições nos cálculos realizados pelo autuante e retirar os ganhos de 0,6% nos cálculos realizados pelos autuante. Pede nova perícia e diligência para comprovação do alegado.

A Sra. procuradora emite seu Parecer opinativo e diz que a alegação do recorrente de que a Decisão deve ser considerada nula por falta de apreciação de toda a matéria de defesa, especificamente aquelas que dizem respeito a erros nas quantidades de combustíveis objeto das aferições (fls. 500 e 611) e acrescenta “*analisando tal argumento observo que de fato na defesa foi alegada irregularidade nos números utilizados pelo autuante quanto às aferições realizadas pelo contribuinte, o que segundo ele, conduzia a diferenças nos valores apurados e à necessidade de análise por fiscal estranho ao feito*”. Diz que da leitura da Decisão constatou que a JJF não apreciou tal alegação.

Conclui que diante disso opina pela decretação da Nulidade da Decisão recorrida, para que os autos retornem a primeira instância para que seja proferida nova Decisão, a salvo de omissões, evitando-se assim a constituição de crédito tributário através de processo administrativo fiscal viciado pela supressão de instância.

## VOTO

Como vimos, o presente lançamento decorreu do cometimento por parte do contribuinte de quatro infrações:

1. Falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados de 2001 a 2005.
2. Falta de recolhimento de imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechados de 2001 a 2005.
3. Deixou de emitir notas fiscais correspondentes às operações realizadas. Consta que essa irregularidade ocorreu nos Exercícios de 2001, a 2005,(Anexos de I a IV), gerando a aplicação da penalidade fixa prevista no artigo 915, inciso XIV-A, alínea “a”, do RICMS/BA, sendo que nestes mesmos exercícios foram constatadas omissões de saídas de mercadorias cujo imposto já houvera sido recolhido pelo regime de substituição tributária. Multa por descumprimento de obrigação acessória.
4. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas a consumo do estabelecimento, no mês de maio de 2001.

O recorrente refere-se à uma possível nulidade da Decisão por não terem sido apreciadas no voto do Sr. relator as alegações defensivas sobre os valores constantes das aferições no LMC e nos reparos e concertos efetuados nas bombas, que segundo ele são muito superiores aos valores inscritos no referido demonstrativo, pois a título de amostragem foi anexado (fls. 625/659) planilha das aferições do combustível álcool e os respectivos LMC e todos os reparos/consertos efetuados demonstrando de forma inequívoca o erro cometido pelo referido autuante. Cita como exemplo o ano 2005, pois foram registrados 1.341 litros e nas planilhas elaboradas pelo Fiscal, apenas 1.101 litros. Há um certo exagero no argumento de que há falta de clareza nos demonstrativos o que os tornariam “ininteligíveis”. Pode até ter havido pequenos lapsos quando do preenchimento dos demonstrativos.

Cremos inicialmente que é possível aplicar-se a Portaria nº 445/98 na apuração da base de cálculo para postos revendedores de combustíveis. A questão estaria na possibilidade ou não de na hipótese em discussão se seria a apuração mais correta. É verdade que: seja qual for este preço médio ele está, por assim dizer, impregnado de ICMS, desde que, logicamente possa ser comprovado documentalmente este fato.

O que o contribuinte chamou de “mix de critérios” pode ocasionar um erro de direito desde que este comprovado que aquela base de cálculo utilizada não seja a legalmente prevista. É correto afirmar que nos casos de substituição tributária com antecipação integral do Imposto, como diria o ilustre julgador José Bizerra, não há que falar-se em preço real da operação para efeito de ICMS, pois a tributação , no entender do STF, já foi encerrada.

Nos parece que em verdade os documentos acostados aos autos mereceriam uma melhor análise. Concordamos com a Sra. procuradora no sentido de que parte da matéria de defesa, em especial aquelas que dizem respeito a possíveis erros nas quantidades de combustíveis objeto das

aferições (fls. 500 e 611) deveriam ser mais bem apreciadas independentemente se esta apreciação conduzisse ou não a diferenças nos valores apurados.

Concordo com o opinativo da PGE/PROFIS que é prudente a decretação da Nulidade da Decisão recorrida, devendo os autos retornar a primeira instância para que seja proferida nova Decisão, a salvo de omissões, constituindo-se, assim, o crédito tributário mediante um processo administrativo fiscal sem vícios formais e materiais.

Voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para ANULAR a Decisão da JJF.

### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e decretar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 146468.0071/06-4, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS JAGUARIBE LTDA. (POSTO JAGUARIBE)**, devendo o PAF retornar à JJF para novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 03 de setembro de 2007.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

HELCÔNIO DE SOUZA ALMEIDA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REP. PGE/PROFIS