

PROCESSO	- A. I. N° 002207.3063/07-0
RECORRENTES	- RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO DIQUE) e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDOS	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO DIQUE)
RECURSO	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3 ^a JJF nº 0054-03/12
ORIGEM	- INFRAZ VAREJO
INTERNET	- 03.06.2013

3^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF N° 0202-13/13

EMENTA: ICMS. NULIDADE DE DECISÃO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NÃO OBSERVAÇÃO DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. FALTA DE ENFRENTAMENTO DE ARGUMENTOS DEFENSIVOS. NOVA DECISÃO. Decisão de primeiro grau não foi devidamente fundamentada e não foram apreciadas corretamente as alegações defensivas, o que conduz à nulidade da Decisão. Devolva-se o PAF ao órgão prolator da Decisão reformada para novo julgamento. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Recurso Voluntário **PROVIDO** para declarar a **NULIDADE** da Decisão recorrida. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício e Recurso Voluntário interpostos contra a Decisão que julgou Parcialmente Procedente o Auto de Infração que diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003), sendo lançado imposto no valor de R\$ 36.978,73, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2003), sendo lançado imposto no valor de R\$ 10.361,82, com multa de 60%.

Em primeira instância, os ilustres julgadores concluíram pela Procedência Parcial em razão do seguinte:

[...] Quanto à Nota Fiscal de transferência de combustível de um posto para outro, embora haja vedação de tal prática pela ANP, quem pode punir o infrator por tal fato é a ANP, e não o fisco. O fiscal trouxe em sua última manifestação a informação de que “a SEFAZ”, através da Lei 11.368/09, no art. 4º, veda a utilização de Nota Fiscal para acobertar saídas não autorizadas pela ANP, cumpre notar que essa lei é posterior aos fatos, e por conseguinte não se aplica retroativamente.

A autoridade fiscal refez os cálculos, conforme consta às fls. 298/304, concluindo que, com relação à gasolina comum, há imposto a ser lançado no valor de R\$ 4.108,41 a título de “ICMS normal” e de R\$ 1.148,70 a título de “ICMS antecipado”. Quanto ao álcool, conclui que o imposto a ser lançado é de R\$ 490,60 a título de “ICMS normal” e de R\$ 155,46 a título de “ICMS antecipado”.

Em virtude da forma como o fiscal se expressou, a então Relatora considerou que a diligência não tinha sido cumprida, e remeteu os autos à ASTEC para que procedesse à revisão dos lançamentos. O auditor incumbido da revisão, valendo-se de elementos de outro processo (o Processo nº 6062400044077), e portanto alheios ao

presente Auto, modificou os cálculos, adotando critério que praticamente implicaria o recomeço de tudo, suscitando coisas que não foram objeto de discussão. Ignoro por isso os elementos carreados aos autos pelo fiscal revisor.

Acato a conclusão a que chegou o fiscal autuante às fls. 298/304. O contribuinte reclama que o autuante não teria demonstrado os cálculos. É que o estilo do autuante, escrevendo tudo com letras maiúsculas e negritadas, dificulta a compreensão dos elementos, e, em vez de elaborar demonstrativo à parte, a demonstração foi feita no corpo da própria informação, porém, apesar da falta de clareza, o autuante atendeu ao que foi solicitado na terceira diligência. Na informação às fls. 298/304, onde o autuante se refere a “ICMS normal”, leia-se “ICMS devido a título de responsabilidade solidária”. E onde ele se refere a “ICMS antecipado”, leia-se “ICMS devido por antecipação”. Assim, com base no que consta às fls. 298/304, o demonstrativo do débito deste Auto deverá ser refeito, reduzindo-se o valor do imposto do item 1º para R\$ 4.599,01 (R\$ 4.108,41 + R\$ 490,60), e o valor do imposto do item 2º para R\$ 1.304,16 (R\$ 1.148,70 + R\$ 155,46).

Quanto às objeções da defesa, com fundamento no princípio da reserva legal, acerca dos critérios pelos quais foi apurada a base de cálculo, cumpre dizer que, ultrapassadas as imperfeições iniciais, que foram objeto de diligências saneadoras, no mais o imposto lançado neste Auto foi calculado com base no direito posto, e não é razoável discutir a legalidade da legislação no âmbito administrativo. Digo o mesmo quanto à reclamação de que a multa aplicada teria efeito confiscatório, pois as multas aplicadas têm previsão legal.

Inconformado, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário.

Aduz que diversos pontos abordados na sua defesa não foram devidamente apreciados pelos nobres julgadores de primeira instância e que não foi devidamente fundamentado, portanto, entende que o julgamento foi *citra petita* e requer a nulidade da Decisão.

Entende que o presente lançamento contém imperfeições desde o seu nascênciou e deveria ter sido anulado por falta de segurança para caracterizar as infrações supostamente cometidas.

Diz que o presente processo apresenta defeitos nítidos e que necessitam de esclarecimentos, por isso, requereu a revisão do lançamento de ofício, uma das questões que, segundo o seu entendimento, não foi apreciada pela Decisão recorrida.

Alega que é imprescindível que seja respondido qual o preço de partida que foi aplicado pelo diligente da COPEC, para que o autuado possa apresentar manifestação a respeito. Assevera que no caso em apreço o nobre diligente não definiu o preço que serviu de parâmetro para mensuração da base de cálculo para a exigência fiscal. Requer que esta Câmara de Julgamento Fiscal busque o esclarecimento de qual foi o valor, tendo em vista que os valores podem sofrer variações significativas em prejuízo do recorrente.

Salienta que os preços de combustíveis praticados pela Refinaria de Petróleo - Petrobrás contempla a adoção de valores diferentes para os produtos pagos à vista e a prazo. Por isso, entende que se faz necessário que seja esclarecido qual o preço de partida adotado pela COPEC, para apuração das supostas omissões apuradas neste lançamento de ofício.

Quanto à base de cálculo da operação própria do álcool hidratado, entende que devem ser identificados os preços médios de aquisição junto à Distribuidora de Combustíveis, independente de data. Este preço médio implica na incidência do ICMS da operação própria e não depende de data de ocorrência, não se podendo falar em PMPF para apuração deste preço à época.

Alega que o PMPF é aplicado somente para apuração dos valores relativos às operações subsequentes em substituição a MVA, que ao contrário do que afirma o diligente, continua existindo, sendo de livre arbítrio do administrador tributário a adoção de qualquer uma das formas legais previstas: ou MVA ou PMPF.

Volta-se contrariamente ao Parecer ASTEC nº 00111/2011, pois entende que o preposto fiscal não esclareceu o preço de partida praticado pela Refinaria da Petrobrás, e consequentemente, não atendeu à diligência requerida na sua inteireza.

Diz que, em nova diligência requerida pela relatora da 3ª JJF, foi solicitado que o diligente se pronunciasse acerca da utilização do preço médio de refinaria (fl. 450), para o produto gasolina

comum, conforme orientação da COPEC/SEFAZ, acerca da forma de apuração do preço médio das quantidades dos produtos objeto do levantamento quantitativo de estoque. Ademais, pediu, ainda, que o diligente também se pronunciasse sobre o cálculo do preço médio no que se refere ao álcool hidratado, acrescentando se tratar de outro ponto questionado pelo sujeito passivo.

Entende que não houve o cumprimento da diligência requerida pela nobre relatora, restando comprovada a fragilidade da autuação.

Na sua leitura o nobre diligente disse que processou os ajustes requeridos relativos às duas infrações consubstanciadas no Auto de Infração e que demonstrou a quantidade remanescente das omissões de saídas apuradas relativa ao produto “gasolina comum” e que no que se refere ao álcool hidratado que considerou o preço médio de aquisição da distribuidora.

Continuando a sua análise sobre a diligência, assevera que, em relação à gasolina comum, o diligente disse que foi aplicado o preço médio unitário de refinaria, observando orientação da COPEC em cumprimento à diligência relativa a outro processo de nº 6062400044077, informando um preço médio de R\$1,654 diferente do preço médio de distribuidora de R\$1,7000, utilizado pelo autuante.

Defende que deve ser anulado o Auto de Infração por absoluta fragilidade da sua confecção e pela insegurança jurídica que demonstra, pois permanecem diversos equívocos na sua lavratura.

Entende que não deve ser requerida nova diligência para tentar sanar as irregularidades, pois, argumenta que a falta de cumprimento da diligência por teimosia do preposto fiscal é recorrente.

Diz que o lançamento de ofício apresenta diversos erros materiais que não podem mais ser corrigidos, por absoluta falência de argumentos legais tributários que possam amparar a autuação.

Entende que, como a diligência não cumpriu as determinações requeridas pela Digníssima relatora da 3^a Junta de Julgamento Fiscal, deverá ser determinada a nulidade do Auto de Infração, por falta de segurança para se determinar à natureza da infração.

Aponta supostos equívocos no Parecer ASTEC nº 00111/2011. Primeiro, diz que os preços de combustíveis praticados pela Refinaria de Petróleo - Petrobrás contemplam a adoção de valores diferentes para os produtos pagos à vista e a prazo. Entende que é necessário que seja esclarecido qual o preço de partida adotado pela COPEC, para apuração das supostas omissões apuradas neste lançamento de ofício (à vista ou a prazo?).

Diz ainda, no que se refere ao álcool hidratado, que segundo o diligente foi considerado o preço médio de aquisição na distribuidora de R\$1,050, e para o imposto devido por ST foi aplicada uma MVA de 31,69% (fl. 432).

Defende que restou incompreensível tal afirmação, eis que existem dois valores a serem apurados neste Auto de Infração segundo a autuante. A base de cálculo relativa à operação própria e a base de cálculo relativa à substituição tributária por se tratar de produto enquadrado neste regime.

Aduz que para se apurar a base de cálculo da operação própria devem ser observados os preços médios de aquisição junto à Distribuidora de Combustíveis conforme preleciona a Portaria 445/98, independente de data, e não 1,050 como informou o diligente. Este preço médio implica na incidência do ICMS da operação própria e não depende de data de ocorrência.

Por derradeiro, ressalta que o diligente não considerou no seu levantamento final as alegações contidas na peça exordial, que devem ser consideradas para efeito de apuração da verdade material dos fatos, a exemplo das perdas e ganhos considerados pelo autuante, das notas fiscais não computadas no levantamento fiscal original, que não foram analisadas até o momento.

Insurge-se, ainda, contrariamente à apuração conjunta de gasolina comum e aditivada, à aplicabilidade da Portaria 445/98 na apuração da base de cálculo para os postos revendedores de

combustíveis, à aplicabilidade do artigo 512 do RICMS na apuração da base de cálculo para postos revendedores de combustíveis, da apuração de “ganhos” no levantamento quantitativo de estoques, à apuração por aferições. Aduz ainda que inexiste norma legal que comtemple a aplicação de MVA para a gasolina aditivada. Assevera que as multas têm caráter confiscatório.

Por fim, protesta pela realização de nova diligência na empresa, por órgão específico, por fiscal estranho ao feito, para que se possam comprovar as alegações aduzidas ao presente processo administrativo fiscal, ora impugnado, e a produção de todas as provas, inclusive testemunhais, em Direito admitidas.

Em Parecer de fls. 542/545, a PGE/PROFIS opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Diz que não há qualquer nulidade no Auto de Infração, pois as infrações estão devidamente tipificadas e comprovadas mediante demonstrativos, notas e levantamentos fiscais elaborados com fundamento nos livros fiscais do contribuinte (Livro Registro de Entrada e Livro de Movimentação de Combustíveis).

Aduz que não cabe a alegação de nulidade da Decisão recorrida ou de julgamento *citra petita*, pois esta apreciou todas as matérias suscitadas pelo contribuinte em sua impugnação inicial, tendo sido expressamente ignorado o Parecer da ASTEC, em razão do mesmo ter utilizado indevidamente dados pertinentes a outro processo administrativo fiscal. Ressalta que o julgamento acatou a manifestação do fiscal autuante (fls. 298/304), na qual foram exaustivamente examinadas as questões relativas às aferições, perdas e ganhos e notas fiscais não contempladas no levantamento fiscal original, tendo sido reduzida a base de cálculo apurada no levantamento original.

Quanto à alegação de confiscatoriedade da multa, diz que não cabe a análise de constitucionalidade da lei em âmbito administrativo e que o princípio do não confisco não se aplica às multas, restringindo-se aos impostos.

VOTO

A jurisprudência pacificada do STJ prescreve que o julgador não está obrigado a enfrentar e rebater em sua fundamentação, um a um, cada argumento suscitado pelas partes, desde que tenha se convencido e que apresente um fundamento capaz de justificar o seu entendimento.

No caso em apreço, verifico que a Decisão de primeiro grau, nada obstante conter um extenso relatório, limitou-se, em sua fundamentação, a homologar a informação fiscal prestada pelo autuante e não apresentou qualquer fundamento para afastar as alegações defensivas. Veja-se que o único trecho em que o voto condutor da Decisão recorrida enfrenta os argumentos defensivos o faz de forma genérica, tangencial e não adentra ao mérito do porquê elas foram rejeitadas:

Quanto às objeções da defesa, com fundamento no princípio da reserva legal, acerca dos critérios pelos quais foi apurada a base de cálculo, cumpre dizer que, ultrapassadas as imperfeições iniciais, que foram objeto de diligências saneadoras, no mais o imposto lançado neste Auto foi calculado com base no direito posto, e não é razoável discutir a legalidade da legislação no âmbito administrativo. Digo o mesmo quanto à reclamação de que a multa aplicada teria efeito confiscatório, pois as multas aplicadas têm previsão legal.

Frise-se que a informação fiscal que foi acolhida *in totum* pela Decisão recorrida (fls. 298/304), foi expressamente contestada pelo contribuinte. Em síntese, segue as alegações do contribuinte:

Alegou que o fiscal não considerou a Nota Fiscal nº 1548. Reclamou que o fiscal apenas retirou parte das Notas Fiscais apresentadas por ele, reduzindo, no seu entender, timidamente os valores anteriormente apurados. Assinalou que o autuante: *a*) não elaborou novos demonstrativos do levantamento de omissões levando em consideração as transferências realizadas; *b*) não considerou as aferições registradas no LMC; *c*) não acostou ao processo o demonstrativo dos preços médios utilizados para determinação da base de cálculo; *d*) não elaborou novos

demonstrativos do débito apurado nos itens 1º e 2º; e) não retificou o equívoco cometido quando do levantamento fiscal, considerando “ganhos” com evaporação.

Reiterou que as mercadorias referentes às Notas Fiscais nºs 670356, 671970 e 674975 foram descarregadas erroneamente por alguns de seus funcionários em tanques trocados, ou seja, ao invés de serem despejadas no tanque de gasolina aditivada, foram despejadas em tanque de gasolina comum.

Observou que foram apensadas ao processo cópias do LMC, bem como das Notas Fiscais. Fez ainda considerações acerca da diferença entre gasolina comum e gasolina aditivada, ressalvando que, não obstante isso, quando o cliente pede a Nota Fiscal o frentista não identifica se a gasolina é comum ou aditivada, citando na Nota Fiscal apenas “x litros de gasolina”. Aduziu que inúmeros julgados do CONSEF têm desqualificado o somatório das notas fiscais e determinado a apuração conjunta de gasolina comum e gasolina aditivada.

Reclamou que o fiscal continuou não levando em conta as aferições registradas no LMC, que implicam em média a necessária computação de 7.300 litros por ano em cada bico de bomba, de modo que seriam anuladas as omissões encontradas.

Reiterou as suas objeções quanto à aplicação da Portaria nº 445/98 em levantamento físico de estoque de combustíveis, concluindo que não há razão para aplicação da MVA de 27,96% sobre preços praticados pelas distribuidoras para a gasolina e de 31,69% para o álcool hidratado, tendo em vista que os preços já estão contaminados com o ICMS até o consumidor final.

Também considerou inaplicável o art. 512 do RICMS no tocante à base de cálculo para postos revendedores de combustíveis.

Observou que no caso do ICMS a base de cálculo há que ser o valor da operação mercantil realizada, aferida conforme determinação da Lei Complementar nº 87/96. Dentre outras considerações com relação ao regime jurídico das operações com combustíveis, aduziu que o ICMS é antecipado por presunção ou ficção jurídica, denominada de tributação progressiva ou para frente, tendo o Estado criado preços fictícios, por presunção, muito embora baseados em estimativas que utilizam a técnica das MVAs, não podendo afastar-se de tal técnica quando é lavrado um Auto de Infração contra qualquer agente, ao longo da cadeia sucessiva de comercialização, como no presente caso, em que o autuado é um posto revendedor e está sendo responsabilizado pelo ICMS que deveria ser recolhido pela refinaria ou pela distribuidora, de modo que o Estado não deve aplicar a regra da base de cálculo baseada no valor real de que decorrer a saída das mercadorias (preços médios de aquisição), mas aquela definida em lei por substituição em quaisquer operações de combustíveis, ou seja, o preço praticado pela refinaria ou o preço de compra pelas distribuidoras de álcool. Concluiu sustentando que a base de cálculo só pode ser aquela decorrente da tributação monofásica que o Estado teria o direito de cobrar por ocasião da saída da refinaria ou da distribuidora, especificamente determinados para os combustíveis (preço refinaria petróleo mais MVA e preço usina de álcool mais MVA).

Insistiu em que, se a autoridade fiscal diz que é impossível apurar a base de cálculo real, o Auto de Infração deve ser anulado por falta de segurança para se determinar à infração. Também reitera que a exclusão do ICMS da base de cálculo das aquisições das distribuidoras é de importância vital para se apurar a verdadeira base de cálculo, sob pena de exigir-se tributo desproporcional ao suposto ilícito tributário, pois do contrário haveria invasão ao patrimônio do contribuinte, com enriquecimento ilícito do Estado. Assinala, a título de exemplo, que no período considerado o preço praticado pela refinaria era de R\$ 1,50 para a gasolina “A”, e a MVA prevista era de 60,03%, diferentemente do apurado pela fiscalização, que considerou o preço médio de R\$ 1,7074, que elevou o preço praticado em 2003 para R\$ 2,19, muito superior ao preço indicado nas Notas Fiscais de saída. Aduziu que, além disso, o fiscal considerou o preço médio da gasolina aditivada por R\$ 1,69, portanto mais barata que a gasolina comum, fato que não ocorre na prática.

Questionou os critérios de aplicação de perdas e ganhos. Reportou-se à Portaria 26/92 do DNC, recepcionada pela ANP, que instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Transcreveu o art. 5º da citada portaria, que cuida da perda do estoque físico de combustível superior a 0,6%. Transcreveu também dispositivo da Instrução Normativa anexa à referida portaria, que orienta o preenchimento dos campos do LMC.

Mesmo após todas essas alegações defensivas, elas foram afastadas pela Decisão recorrida, a qual em sua fundamentação, limitou-se a dizer que *“ultrapassadas as imperfeições iniciais, que foram objeto de diligências saneadoras, no mais o imposto lançado neste Auto foi calculado com base no direito posto, e não é razoável discutir a legalidade da legislação no âmbito administrativo”*. Ora, tais motivos não são suficientes para justificar o não acolhimento de todas as alegações defensivas acima relatadas.

Ante o exposto, entendo que a Decisão de primeiro grau não foi devidamente fundamentada e não apreciou corretamente as alegações defensivas, devendo o processo retornar à Primeira Instância para que sejam apreciadas tais questões, sob pena de supressão de instância.

Considero PREJUDICADO o Recurso de Ofício e voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário para declarar NULA a Decisão de primeiro grau, devendo o processo retornar à Primeira Instância para que os argumentos defensivos sejam enfrentados e que o motivo da sua aceitação ou afastamento seja explicitado pela Decisão a ser proferida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar PREJUDICADO o Recurso de Ofício interposto e PROVER o Recurso Voluntário apresentado para declarar NULA a Decisão primeiro grau referente ao Auto de Infração nº 002207.3063/07-0, lavrado contra **RODRIGUES TORRES COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (POSTO DIQUE)**, devendo o processo retornar à Primeira Instância para que seja proferido novo julgamento, enfrentando os argumentos defensivos.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de maio de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

RAFAEL BARBOSA DE CARVALHO FIGUEIREDO – RELATOR

MARIA OLÍVIA TEIXEIRA DE ALMEIDA – REPR. DA PGE/PROFIS