

**PROCESSO** - A. I. N° 060624.0103/08-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO DE COMBUSTÍVEIS ULM LTDA.  
**RECORRIDOS** - POSTO DE COMBUSTÍVEIS ULM LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 4ª JJF nº 0155-04/12  
**ORIGEM** - INFAZ VAREJO  
**INTERNET** - 23.08.2013

### 3ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO C.JF N° 0314-13/13

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE DE DECISÃO. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. NOVA DECISÃO. Arguição de nulidade em razão da falta de fundamento para rejeitar os pedidos de diligência ou perícia e pela não concessão do prazo legal para manifestação do autuado após a elaboração de novos demonstrativos acarretou em cerceamento de defesa. Aplicação do art. 18, II e III, RPAF/99. Devolução dos autos à 1ª instância para novo julgamento. Acolhida a preliminar. Recurso de Ofício **PREJUDICADO** e Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

Cuidam os presentes autos de apreciar o Recurso Voluntário à Decisão relativa ao Auto de Infração lavrado no dia 30/12/2008, exigindo ICMS, e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no valor histórico de R\$ 88.457,62, sob a acusação do cometimento das irregularidades abaixo:

**INFRAÇÃO 1** – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas à substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado (2004, 2005 e 2006, gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e óleo diesel). ICMS de R\$ 69.125,08 e multa de 60%, prevista no art. 42, II da Lei nº 7.014/96.

**INFRAÇÃO 2** – Falta de recolhimento do tributo devido 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 parcela a título de crédito, por ter adquirido produtos de terceiro desacompanhados de documentos fiscais, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas à substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado (2004, 2005 e 2006, de gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e óleo diesel). ICMS de R\$ 19.332,54 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

O recorrente impugna o lançamento às fls. 194 a 211. Preliminarmente suscita a inaplicabilidade da Portaria 445/98 ao caso, considerando que as operações de combustíveis têm natureza própria, cujo pagamento do imposto ocorre por substituição na Refinaria de Petróleo de conformidade às regras constantes no Convênio nº 03/99 e art. 512 do RICMS-BA.

Na Decisão os i. Julgadores citam verificar que o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu as infrações, indicou os documentos e demonstrativos, seus dados e cálculos, bem como o embasamento jurídico, sendo que nada existe que possa macular o lançamento de ofício de nulidade.

Aduz o relator ter sido respeitado o devido processo legal e aos quesitos outros de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, respeitando a garantia à ampla defesa e ao contraditório, conforme visto nos aspectos abordados nas diversas intervenções processuais do contribuinte, nas conversões do feito em diligência e nas informações fiscais. Assim se manifesta:

*“Foi dito pelo sujeito passivo que os demonstrativos fiscais do levantamento quantitativo de estoques não indicam a que operações e mercadorias se referem, o que não corresponde à realidade, conforme o que será dito na análise de mérito e o que se pode observar nos documentos de fls. 16 a 31, 53 a 61, 75 a 81, 88 a 93, 97 a 109, 125, 126 e 131, que contemplam inclusive as aludidas perdas e ganhos por evaporação e variação de volume. Como neles se vê, as aferições também foram observadas tanto no levantamento quantitativo original (fls. 12, 33 a 38, 45, 65 a 71, 83 a 86, 88 a 93, 118 a 124 e 129) quanto nos ajustados (fls. 245, 290, 294 a 300, 434, 441, 448, 455 e 493).*

*Não há exigência de mesmo imposto duas vezes (bis in idem) quando se aplica a margem de valor adicionado na infração 02. Restando comprovado que a sociedade empresária adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, é devida a exação sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de produtos enquadrados no regime de substituição.*

*Rejeitada a preliminar de nulidade.*

*As diligências foram efetuadas exaustivamente quando se mostraram necessárias e a esta altura do processo não existem omissões, obscuridades ou contradições que ensejem a necessidade de outro esclarecimento técnico, razão pela qual, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF indefiro o pedido de diligência formulado na última manifestação do impugnante.*

*As duas acusações versam, respectivamente, sobre falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário; e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, constatada em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado.*

*Trata-se de levantamento quantitativo de estoques de gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e diesel, cujos valores apurados, concernentes a cada um dos produtos, compõem as linhas dos ilícitos descritos e detalhados no demonstrativo de débito, todos com data de vencimento no nono dia subsequente ao período de apuração, o que é importante registrar para os efeitos da aplicação dos acréscimos legais sobre os totais remanescentes, consoante será apreciado nas linhas abaixo e, desde já, faz perder sentido a alegação de não coincidência de datas entre o demonstrativo de débito original e o resultante da diligência entabulada pela ASTEC, já que as datas de vencimento dos períodos restantes são as mesmas. Os resultados inicialmente apurados, com números correspondentes àqueles constantes do corpo da peça inicial, estão às fls. 12, 46, 72, e 128.*

*De acordo com o que foi acima exposto, a JJF converteu o PAF em diversas diligências no sentido de sanar todas as alegações defensivas com pertinência e todas as questões de fato foram sanadas nas intervenções da autuante e diligente estranho ao feito no curso da instrução do PAF.*

*Considerando que a nota fiscal de entrada 350852 relativa a 5.000 lts de álcool foi incluída no levantamento fiscal por ocasião da diligência entabulada pela Auditora Fiscal lotada na ASTEC, como se apercebe da declaração do autuado de fl. 615 prestada como resposta à Intimação Fiscal de fl. 596 que teve o fito de o autuado exaustivamente apresentar objetivas provas de suas alegações defensivas, o contribuinte conforma não mais verificar erro no levantamento fiscal que suporta o lançamento tributário em lide.*

*Tendo em vista que o contribuinte possuindo as notas fiscais e intimado por duas vezes para tanto (fls. 09 e 10) não as apresentou antes da lavratura do Auto de Infração, somente vindo a fazê-lo, em parcelas, e como elemento de prova de alegação defensiva de erro de fato na fase processual como vista nesse caso, afrontando o disposto no art. 123 do RPAF (caput e §5º), somado ao que deixa transParecer na última manifestação, avalio como protelatórias as alegações de erros de fato vinculadas a tais documentos que, mesmo quando corrigidos, foram insistentemente repetidas nas seguidas manifestações defensivas.*

*Todas as notas fiscais de entradas indicadas pelo impugnante em suas diversas manifestações foram consideradas no levantamento quantitativo que restou ajustado no PAF.*

*Como pertinente pedido do impugnante, os preços médios das mercadorias objetos da autuação foram ajustados para os cobrados na Refinaria no período fiscalizado (gasolinas e diesel) e pauta fiscal (álcool) na diligência efetuada pela ASTEC (fls. 592-594).*

*Nessa oportunidade, por não aParecerem omissões em relação à **gasolina aditivada** no levantamento ajustado da ASTEC os valores originalmente exigidos tanto por responsabilidade solidária – fl. 12 (R\$ 4.699,03 - 2004, R\$ 2.269,35 - 2005 e R\$ 12.504,84 - 2006), como próprio (R\$1.313,85 – 2004, R\$ 634,51 – 2005 e R\$ 3.496,35 - 2006), foram excluídos, o que também responde o questionamento quanto à diferença de linhas dos demonstrativos suscitada pelo impugnante.*

O ICMS por responsabilidade solidária da **gasolina comum** de 2005 restou modificado de R\$ 13.855,33 para R\$ 2.033,94, enquanto que o próprio passou de R\$ 3.873,95 para R\$ 1.326,74; em 2006, o de responsabilidade solidária passou de R\$ 6.931,76 para R\$ 16.624,56 e o próprio de R\$ 1.938,12 para R\$ 10.844,20 (fls. 128 x 593).

O mesmo ocorreu com o **álcool**. Entretanto, considerando que a alíquota que sobre ele incide é 19% (RICMS-BA: art. 51-A, I), adéquo a exigência fiscal sobre a omissão ajustada na diligência ASTEC de fls. 592-594, para pontuar que o ICMS por responsabilidade solidária de 2004 passa de R\$ 9.775,59 para R\$ 7.274,54 e o próprio, de R\$ 2.733,26 para R\$ 2.305,31 e em 2006 o ICMS de responsabilidade passa de R\$ 4.747,53 para R\$ 4.908,19 e o próprio de R\$ 1.327,41 para R\$ 1.555,40, conforme demonstrativo abaixo.

DIESEL ADITIVADO - ICMS NORMAL							
Ano	Omis Apurada (litros)	Exclusão	Diferença	Preço	B. Cálculo	Alíq	ICMS devido
2004	29.701,31	5000	24.701,31	1,5500	38.287,03	19%	7.274,54
2006	13.370,89	0	13.370,89	1,9320	25.832,56	19%	4.908,19
<b>Total</b>							<b>12.182,72</b>

DIESEL ADITIVADO - ICMS ANTECIPADO					
Ano	Base Cálculo	MVA %	B C ST	Alíq	ICMS dev
2004	38.287,03	31,69%	12.133,16	19%	2.305,30
2006	25.832,56	31,69%	8.186,34	19%	1.555,40
<b>Total</b>					<b>3.860,70</b>

Do mesmo modo, tendo em vista a disposição do art. 87, XIX do RICMS-BA reduzindo a base de cálculo do diesel em 40%, de forma que a carga tributária corresponda a 15%, também adéquo a exigência fiscal sobre a omissão ajustada do diesel na diligência ASTEC de fls. 592-595, para também pontuar que o ICMS por responsabilidade solidária de 2004 sobre o **diesel aditivado** passa de R\$ 9.038,41 para R\$ 2.311,83 e o próprio, de R\$ 2.527,14 para R\$ 1.072,69; em 2005 o ICMS de responsabilidade passa de R\$ 2.800,95 para R\$ 1.272,38 e o próprio de R\$ 763,15 (observando que há um erro na transcrição do apurado na fl. 46 que é R\$ 783,15) para R\$ 590,38 e em 2006 o ICMS de responsabilidade solidária passa de R\$ 2.502,29 (observando que há um erro na transcrição do apurado na fl. 46 que é R\$ 2.592,29) para R\$ 2.582,70 e o próprio de R\$ 724,80 para R\$ 1.198,37 (fl. 46 e adequação de ofício), conforme demonstrativo abaixo.

DIESEL ADITIVADO - ICMS NORMAL								
Ano	Omis Apurada (litros)	PM Refin	B C	% redução BC	Vlr redução	B C reduzida	Alíq	ICMS dev
2004	12.444,25	1,2385	15.412,20	40%	6.164,88	9.247,32	25%	2.311,83
2005	6.184,41	1,3716	8.482,54	40%	3.393,01	5.089,52	25%	1.272,38
2006	10.995,59	1,5659	17.217,99	40%	6.887,20	10.330,80	25%	2.582,70
<b>Total</b>								<b>6.166,91</b>

DIESEL ADITIVADO - ICMS ANTECIPADO					
Ano	Base Cálculo	MVA %	B C ST	Alíq	ICMS dev
2004	15.412,20	27,84%	4.290,76	25%	1.072,69
2005	8.482,54	27,84%	2.361,54	25%	590,38
2006	17.217,99	27,84%	4.793,49	25%	1.198,37
<b>Total</b>					<b>2.861,45</b>

Portanto, o valor exigido pela infração 01 deve ser modificado de R\$ 69.125,08 para R\$ 37.008,14, cuja multa proposta de 60% ajuto para 70% por ser a prevista para a infração no art. 42, III da Lei 7014/96, e pela infração 02 deve ser modificado de R\$ 19.332,54 para R\$ 18.893,10.

Uma vez provadas as aquisições de combustíveis sem documentação fiscal, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu ilegalmente, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária).

Na hipótese de o posto comprar combustíveis sem documentos fiscais, mostra-se devida a exação sobre o valor acrescido (antecipação tributária), já que são produtos enquadrados no regime de substituição.

Infrações 01 e 02 procedentes em parte por terem sido parcialmente elididas.

DEMONSTRATIVO DEBITO COMBUSTÍVEIS ULM					
Data Ocorr.	Data Vento.	Base Calc.	Alíquota	Multa %	Vlr ICMS
<b>Infração 01</b>					
31/12/2004	09/01/2005	38.287,03	19%	70	7.274,54
31/12/2004	09/01/2005	9.247,32	25%	70	2.311,83

31/12/2005	09/01/2006	13.225,28	25%	70	3.306,32
31/12/2006	09/01/2007	25.832,58	19%	70	4.908,19
31/12/2006	09/01/2007	76.829,04	25%	70	19.207,26
<b>Total da infração</b>					<b>37.008,14</b>
<b>Infração 02</b>					
31/12/2004	09/01/2005	12.133,21	19%	60	2.305,32
31/12/2004	09/01/2005	4.290,76	25%	60	1.072,69
31/12/2005	09/01/2006	7.668,50	25%	60	1.917,12
31/12/2006	09/01/2007	8.186,32	19%	60	1.555,40
31/12/2006	09/07/2007	48.170,29	25%	60	12.042,57
<b>Total da infração</b>					<b>18.893,10</b>
<b>Total Geral</b>					<b>55.901,24</b>

E emite julgamento pela Procedência Parcial do Auto de Infração em comento, na importância supra mencionada de R\$55.901,24.

Em sede de Recurso, advogado preposto do recorrente, cita verificar equívocos graves que resultarão na anulação deste *decisum*, por conter julgamentos *citra petita*, e que permanecem nos autos erros não sanados, para os quais se insurge e requer a realização de nova diligência ou perícia, desta vez por fiscal estranho ao feito.

Refere-se o recorrente ao julgamento *citra petita* pelo fato dos julgadores deixarem de apreciar o pedido de perícia requerido na exordial, a qual em vista da complexidade da autuação tornou-se imprescindível para elucidar as diversas controvérsias presentes, destacando que a Decisão nesse citado julgamento prejudica a parte impugnante.

Transcreve o julgado do STJ no HC 28814/SP, que tratou do Não Conhecimento de questão que não foi submetida à apreciação das instâncias ordinárias, sob pena de supressão de instância e malferimento da repartição constitucional de competências.

Diz o recorrente, o PAF apresentar dúvidas que necessitam de esclarecimentos, objeto de solicitação de perícia, questão não apreciada pela 1ª JF. Destaca estar explicitado no Acórdão JF 0155/04-12 que: “as diligências foram efetuadas exaustivamente quando se mostraram necessárias e a esta altura do processo não existem omissões, obscuridades ou contradições que ensejem a necessidade de outro esclarecimento técnico, razão pela qual, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF indefiro o pedido de diligência formulado na última manifestação do impugnante”.

Acusa de inverídica tal afirmação, eis que o relator elaborou diversos demonstrativos no voto, realizando indevidamente uma autêntica diligência no processo, sem reabrir o prazo de defesa para que o impugnante pudesse exercer o seu contraditório.

Aponta a ilegalidade na Decisão supramencionada que naturalmente resulta em nulidade da mesma, pois ao pedido de diligência ou perícia por fiscal estranho ao feito por se tratar de elemento essencial ao julgamento, o mesmo foi rejeitado sem indicar fundamentação para tal.

A respeito da realização da Perícia, destacam e transcrevem os arts. 123, 137 e 147 do RPAF/99;

**Art. 123** É assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.

(...)

§ 3º A depender da evidência de erros ou da complexidade da matéria em questão, a defesa poderá requerer a realização de diligência ou perícia fiscal, nos termos do art. 145.

**Art. 137.** Compete ao relator, tanto na primeira como na segunda instância, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções, devendo nesse sentido:

I - mediante despacho fundamentado, submeter à Junta ou Câmara a discussão quanto à:

a) realização de diligência ou perícia fiscal, levando-se em consideração sua necessidade e possibilidade;

**Art. 147.** Deverá ser indeferido o pedido:

**I** - de diligência, quando:

- a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável;
- b) for destinada a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos;

**II** - de perícia fiscal, quando:

- a) a prova do fato não depender do conhecimento especial de técnicos;
- b) for desnecessária em vista de outras provas produzidas;
- c) a verificação for impraticável.

§ 1º A critério do órgão julgador, o pedido ou proposta de perícia fiscal poderá ser convertido em determinação de diligência, em atendimento ao disposto neste artigo.

§ 2º O indeferimento do pedido de prova, diligência ou perícia será feito:

**I** - pelo relator, quando este, individualmente, não houver acatado o pleito, devendo as razões do indeferimento serem enunciadas e fundamentadas na exposição do seu voto;

Releva o recorrente o § 2º do artigo 147, dizendo ser evidente que o simples indeferimento do pedido da diligência também não pode ser considerado, pois carece de maior fundamentação.

Alude a não apreciação do pedido de perícia suscitado na peça vestibular, contrariando os preceitos legais contidos no artigo 164, III do RPAF, o qual transcreve:

**Art. 164.** As decisões dos órgãos julgadores serão tomadas por acórdão, devendo este conter:

**I....**

**II..**

**III** - voto fundamentado, em que o relator fará a exposição do seu ponto de vista quanto aos fatos e ao direito aplicável, expondo por fim a sua conclusão quanto às questões preliminares ou quanto ao mérito da lide;

Realça o termo “Fundamentar” e seu significado.

Passando ao denominado 2º grave erro, informa dizer respeito aos demonstrativos elaborados na Decisão, os quais resultaram de tentativa de elucidar e retificar os cálculos elaborados em diversas diligências anteriores, e que na prática não se prestaram a tal objetivo. Alude que o julgador não pode exercer o papel de diligente, e afastar-se de seu julgamento. Ainda mais, teria que abrir o prazo razoável para manifestações, e tal ação não pode ser realizada na assentada do julgamento, em razão de envolver cálculos que demandam tempo para sua análise.

Requer a nulidade da Decisão exarada no aludido acórdão, por todos os fatos citados acima. Com especial destaque a não concessão do prazo legal para manifestação do autuado, conseqüentemente impedindo a ocorrência de supressão de instância, implícita na nossa Carta Magna (sic).

Aventando a preliminar de nulidade, indica que as disposições da Portaria 445/98, não podem ser aplicadas quanto a operações com combustíveis, eis que estas têm natureza própria, são específicas. Sendo de tributação única, a responsabilidade tributária pelo recolhimento do imposto relativo às operações subseqüentes, inclusive repasse de imposto para as diversas unidades da Federação, compete à Refinaria de Petróleo (Petrobrás), de conformidade regras contidas no Convênio ICMS 03/99 e artigo 512 do RICMS-BA.

Indica as seguintes etapas de comercialização do óleo diesel e da gasolina saídos da refinaria da Petrobrás S/A:

- Refinaria: retém o imposto dos Distribuidores de Combustíveis, utilizando MVA prevista no Convênio ICMS 110/07, até o consumidor final.

- Distribuidores de Combustíveis: comercializam os combustíveis sem tributação para os Postos revendedores.
- Postos Revendedores: comercializam os combustíveis para o consumidor final sem tributação.

Irresigna-se pelos fatos de que: a) sobre os preços praticados pelos Postos Revendedores incida aplicação de MVA. b) as disposições da Portaria nº 445/98, sejam aplicadas em levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

Cita que a alíquota do imposto exigido no Auto de Infração por responsabilidade solidária e por responsabilidade por substituição tributária, não pode incidir sobre os preços médios de aquisição disciplinados na Portaria nº 445/98, porque esses preços já estão inflados com o ICMS retido pela Refinaria de Petróleo ou antecipados pelas Distribuidoras nas aquisições oriundas de Usinas de Alcool.

Conclui ser inaceitável que sobre os preços praticados pelos Postos Revendedores possa existir aplicação de MVA. Destaca ser inconcebível economicamente que as disposições da Portaria 445/98, sejam aplicadas para efeito de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias.

A seu favor ressalta recente Provimento da Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal conforme Acórdão CJF Nº 0346-12/05, de 28 de setembro de 2005, decorrente do Recurso Voluntário que foca questão cujo direito de fundo é idêntico ao ora *sub judice*, ou seja, a “*falta de clareza da base de cálculo do imposto*”, cuja Ementa transcreve:

*EMENTA: ICMS. NULIDADE FALTA DE CLAREZA E LIQUIDEZ. É nulo o procedimento que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração apontada. Equívocos de fatos comprovam a fragilidade do lançamento. Existência de vícios formais na autuação. Recurso de Ofício PREJUDICADO. Recurso Voluntário PROVIDO.”*

Comenta que a realização de diversas diligências, evidencia que o Auto de Infração carece de segurança para se caracterizar a infração, devendo ser anulado para refazimento do procedimento fiscal livre de falhas e incorreções, contrariando pretensão do recorrente de não suportar ônus tributário de Decisão equivocada, a qual apresenta números contraditórios.

Alude que efetivamente o CONSEF, não pode “**salvar**” um lançamento de ofício mal concebido desde a sua origem, eis que não é esta a sua função, e que situação contraria invariavelmente poderá gerar ônus de sucumbência a ser suportado pela sociedade através do Estado.

Passa o recorrente a tratar do equívoco de mérito do Auto de Infração em tela quanto à inocorrência das infrações, o que consolida o presente pedido de nulidade, mesmo tendo sido feito em sede de preliminar.

Diz que não foram consideradas diversas notas fiscais de compra no comércio normal de combustíveis, sendo o lapso revisto a cada diligência, cujo ICMS de toda cadeia já fora pago. Alude então, que a omissão de entrada acusada não corresponde à verdade material dos fatos, ou seja, não caracterizada sua efetiva ocorrência, causando o *bis in idem* do ICMS sobre os combustíveis, já que fora pago pela Refinaria (Gasolina e Diesel) ou pela Distribuidora (Alcool) por toda a cadeia.

Expõe o recorrente não se admitir que o lançamento tributário tenha fundamento em omissão de entrada cuja ocorrência não restou comprovada.

Passando ao mérito, alega o recorrente que o Auto de Infração é insubsistente, por não ter considerado as notas fiscais de compra de combustíveis que ora apensa e das quais se poderá observar superarem a omissão de entrada acusada. Desta forma, deverá o mesmo ser anulado por vício formal e jurídico, devido à inocorrência da infração assinalada.

Como amostragem, cita as notas fiscais;

Nota Fiscal nº 323.049 de 05/01/2004

Nota Fiscal nº 323.407 de 08/01/2004

Nota Fiscal nº 323.476 de 09/01/2004

Nota Fiscal nº 323.780 de 13/01/2004

Nota Fiscal nº 323.991 de 15/01/2004

Nota Fiscal nº 324.361 de 19/01/2004

Requer a designação de fiscal estranho ao feito para elaborar novo demonstrativo, incluindo todas as notas fiscais não consideradas pela autuante no curso do procedimento fiscal.

Quanto a equívoco na apuração da base de cálculo do Óleo Diesel Metropolitano ou Interior, cita o recorrente que a autuação, não atentou para as alterações na legislação do ICMS, quanto às modificações na forma de apurar a base de cálculo para as operações com óleo diesel. O Decreto Estadual nº 8648/03, publicado no Diário Oficial do Estado em 20/09/2003, modificou a redação do artigo 87 inciso XIX do RICMS-BA determinando que fosse aplicada redução da base de cálculo para o aludido produto em 40%, de forma que a carga tributária incidente correspondesse ao percentual de 15% (quinze por cento), o qual reproduzimos *in verbis*:

*XIX - das operações internas com óleo diesel em 40% (quarenta por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 15% (quinze por cento).*

*Nota: A redação atual do inciso XIX do art. 87 foi dada pela Alteração nº 45 (Decreto nº 8648, de 19/09/03. DOE de 20 e 21/09/03).*

*Redação anterior dada inciso XIX do art. 87 pela Alteração nº 40 (Decreto nº 8457, de 17/02/03. DOE de 18/02/03), efeitos de 18/02/03 a 19/09/03:*

*"XIX - de 11/02/03 até 31/12/03, das operações internas com óleo diesel em 16% (dezesseis por cento), de forma que a carga tributária incidente corresponda a 21% (vinte e um por cento)."*

Aduz que os cálculos efetuados para as Infrações 1 e 2, não computaram as alterações apontadas, onerando injustamente o recorrente, por inflar o Auto de Infração com valores indevidos que devem ser corrigidos por uma revisão fiscal a ser realizada por preposto fiscal estranho ao feito.

Questiona pelo não esclarecimento do preço de partida utilizado pelo diligente para a formação da base de cálculo do óleo diesel, se óleo diesel metropolitano denominado S-500 ou óleo diesel interior chamado de S-1800, pois com preços diferentes praticados pela Refinaria Petrobras afetará o valor do ICMS exigido neste Auto de Infração.

Ainda acerca do tema, informa que o óleo diesel metropolitano é comercializado a preços de hoje, pela Petróleo Brasileiro S.A, pelo valor de R\$1,2997 por litro, enquanto o óleo diesel Interior é vendido por R\$1,2593. Considerando uma MVA fixada em 31,79%, para as operações internas, resultará em diferença significativa de ICMS a título de substituição tributária.

Outro equívoco apontado pelo recorrente, diz respeito à apuração da base de cálculo do álcool hidratado, por não considerar a redução da alíquota para 19%, implementada pelo Fisco Estadual em 01/10/2005, conforme artigo do RICMS/BA transcrito a seguir:

**Art. 51-A.** *Durante o período de 1º de janeiro de 2002 a 31 de dezembro de 2010, as alíquotas incidentes nas operações e prestações indicadas no inciso I do art. 50, com as mercadorias e serviços a seguir indicados, serão acrescidas de dois pontos percentuais, passando a ser:*

*I - 19% (dezenove por cento), nas operações com álcool etílico hidratado combustível (AEHC), cerveja e chope; Nota: A redação atual do inciso I do caput do art. 51-A foi dada pela Alteração nº 66 (Decreto nº 9547, de 20/09/05, DOE de 21/09/05), efeitos a partir de 01/10/2005.*

Cita mais este fato para evidenciar a necessidade de realização de diligência por fiscal estranho ao feito.

No tópico seguinte, o recorrente reitera alegações, afirmando que não existe a possibilidade de se apurar "GANHOS" com evaporação de combustível.

Sobre essa questão, transcreve o art. 5º da Portaria 26/92, de 13 de novembro de 1992 do DNC, – que institui o livro de movimentação de combustíveis (LMC), para registro diário nos Postos de Revenda (PR) dos seus estoques e movimentação de compra e venda de produtos, onde no seu art. 5º, destaca o seguinte:

*“Art. 5º - Independentemente de notificação do DNC, quando for constatada perda do estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder à apuração das causas e, se detectado vazamento para o meio ambiente, providenciar reparo do(s) equipamento(s) correspondente(s).”*

E também, a Instrução Normativa, anexa à Portaria DNC n.º 26/92, a qual orienta o preenchimento dos campos específicos do LMC, no inciso VII, 13, “f”, a saber:

*“f. Variações superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do DNC;”*

Assim ficou estabelecido, prossegue, não só para os postos de revenda, mas também para as distribuidoras e TRR's, este percentual limitador, o qual deve ser adotado irrestritamente, em vista de que ambos têm a mesma característica de armazenamento e submetem-se a idênticas variações de temperatura existentes no meio ambiente.

De igual sorte, as variações na movimentação dos combustíveis, entradas, estoques, saídas, devem se submeter às normas citadas, para harmonizar entendimento da questão.

Verificou o recorrente que o agente fiscal considerou no seu levantamento de estoques as perdas e ganhos no percentual de 0,6%, por evaporação, previstas no referido diploma legal. Adianta-se a citar não existir percentual a título de ganhos com evaporação, pois o citado permissivo legal da ANP é claro ao admitir que independentemente de notificação do DNC, quando for constatada **perda do estoque físico de combustível** superior a 0,6% (seis décimos por cento) caberá ao PR proceder à apuração das causas.

Cita que novos cálculos deverão ser refeitos, de forma a contemplar apenas as perdas por evaporação e ajuste do suposto débito apurado.

Passa ao tópico de Erros do Direito, iniciando por dizer constatar que a ilegalidade da base de cálculo do ICMS apurada é inafastável. O preço médio das aquisições do Contribuinte para apuração da base de cálculo, previsto na Portaria nº 445/98, já vem carregado pelo valor do ICMS recolhido pela Refinaria, calculado até o preço estimado para venda ao consumidor final. Ao aproveitar estes valores no lançamento fiscal, mesmo que em razão de omissão de saídas, configurar-se-á a imprestabilidade da base de cálculo, pois o ICMS já está embutido no preço cobrado pelo Distribuidor, como método de repasse do ônus financeiro ao Posto de Gasolina, uma vez que já foi recolhido anteriormente pela Refinaria. O novo cálculo para cobrar o ICMS sobre supostas entradas omitidas pelo Posto Revendedor autuado implica, necessariamente, em calcular ICMS sobre uma base alheia à operação em si desinflada do ICMS, para não ferir a mais elementar regra do sistema legal do tributo.

Ressalta que se agente fiscal tivesse subtraído o ICMS do preço praticado pela Distribuidora, ainda assim, este preço diverge da base de cálculo de entradas omitidas pelo Posto Revendedor de Gasolina, pois não é o preço praticado com o consumidor final, mas o preço praticado entre a Distribuidora e o posto de gasolina. Como o ICMS que se quer cobrar no lançamento é o que deveria ter sido antecipado pela Refinaria, deve guardar relação ou com os efetivamente praticados pelo Posto Revendedor de Gasolina, no período considerado no Auto de Infração, ou com os estimados para consumidor final pelas autoridades – Pauta Fiscal. Diz que o critério utilizado pela autuante é, à evidência, nítido erro de direito insanável, e revê-lo e ajustá-lo significa refazer completamente o lançamento deste item de autuação.

Cita a respeito, texto do prof. Hugo de Brito Machado, *in* Curso de Direito Tributário, 24ª Ed., 2004, Malheiros Editores, SP, pág. 172, assumindo que cobrar ICMS sobre ICMS caracteriza ilegalidade e inconstitucionalidade, não por ser o imposto sujeito à regra da não-cumulatividade e se estar cobrando imposto em cascata, mas porque as bases de cálculo para as supostas entradas



omitidas, por estimativa, não guardam semelhança ou se comunicam com o valor tributável da operação que se quer estimar (antecipação na Refinaria).

Alude que a base de cálculo, seja por estimativa, seja por arbitramento, deve estar plasmada, no mínimo, nos Princípios da Razoabilidade e da Proporcionalidade. Nos autos discute-se a cobrança do ICMS que deveria ser recolhido na Refinaria. Este é o valor devido ao Erário. O fato de só estar sendo cobrado na operação subsequente do posto de gasolina, por suposta omissão de entradas, não cria uma nova hipótese de incidência tributária, mas apenas a cobrança da citada tributação que deveria ter sido processada na origem, na Refinaria.

Afirma que o Preço a Consumidor Final é que determina a Base de Cálculo. E que imputar uma MVA, sobre um preço cobrado pela Distribuidora, com o qual não se comunica, é produzir uma base imprestável, o que se verifica na comparação com o próprio preço praticado pelo Posto ao consumidor final. Como se tratam de *commoditie* facilmente se apurará o preço praticado pelo mercado ou constante de Pauta Fiscal, a qual se baseia em valores determinados por ato normativo de Autoridade Federal, cuja validade é inquestionável. Sugere o recorrente se aplicar a Pauta Fiscal ou os Preços Médios efetivamente praticados pelo Posto Revendedor de Gasolina, facilmente apuráveis por nova Diligência. Ou, alternativamente, se utilizar dados estimativos que possam suportar uma semelhança com os Preços a Consumidor Final. Aduz que outro não deve ser o critério. Não há espaço jurídico para presunções absurdas e irreais. E que a apuração da base de cálculo pelos critérios utilizados pela autuante, ilegais, se caracterizam como **erro de direito**, inaceitável pela doutrina e jurisprudência.

Em seu benefício, cita o recorrente o entendimento da Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal conforme Acórdão CJF Nº 0016-12/05, de 26 de janeiro de 2005, decorrente da Representação PGE/PROFIS que foca questão cujo direito de fundo é idêntico ao ora *sub judice*, ou seja, a “*falta de clareza da base de cálculo do imposto*”:

*EMENTA: ICMS. NULIDADE DO AUTO DE INFRAÇÃO. Representação de acordo com o art. 119, §1º, da Lei nº 3.956/81 (COTEB). Representação fundamentada no fato de o procedimento fiscal não conter, de forma clara e compreensiva a demonstração da base de cálculo e o método aplicado para apuração do tributo. Representação ACOLHIDA. Decisão unânime.*

Destaca a presença de nítido *bis in idem* em flagrante desobediência ao Princípio da Não Cumulatividade, reprisando que essas bases de cálculo (preços da Distribuidora) já contemplam o ICMS de todos os ciclos de comercialização que vão da Refinaria/Distribuidora até o consumidor final. Se houver novo cálculo do imposto sobre esses preços, há inconfundível incidência do ICMS sobre o ICMS que estava no preço. Não há outra conclusão possível. É o sentido jurídico e sistêmico da cobrança do ICMS sobre combustíveis e lubrificantes.

Explica que na composição da base de cálculo, o agente fiscal utilizou o preço médio das NF's de entrada, todos já inflados do ICMS da cadeia comercial (ICMS desde a Refinaria/Distribuidora até o consumidor final no bico de bomba). Os preços utilizados foram os da Distribuidora, preços estes já totalmente tributados pelo ICMS, tornando nítida a tributação em cascata. Qualquer valor de ICMS cobrado em operações anteriores que esteja inserido no preço ou custo do produto que está sendo utilizado como base de cálculo, inegavelmente, caracteriza a cumulação de tributação, o que é vedada pela Constituição Federal.

Outro entendimento da Colenda 2ª Câmara de Julgamento Fiscal foi indicado, relativo ao Acórdão CJF Nº 0346-12/05, de 28 de setembro de 2005, decorrente do Recurso Voluntário que foca questão cujo direito de fundo é idêntico ao ora *sub judice*, ou seja, a “*falta de clareza da base de cálculo do imposto*”:

*EMENTA: ICMS. NULIDADE FALTA DE CLAREZA E LIQUIDEZ. É nulo o procedimento que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança a infração apontada. Equívocos de fatos comprovam a fragilidade do lançamento. Existência de vícios formais na autuação. Recurso de Ofício PREJUDICADO. Recurso Voluntário PROVIDO.”*

Pede o recorrente seja revista à apuração da base de cálculo, por estar caracterizado o *bis-in-idem*, vedado pelo nosso ordenamento jurídico, na consideração de que os preços médios praticados por Distribuidoras e Usinas, se encontram inflados com o ICMS até o consumidor final.

Passa o recorrente ao comentário acerca da cobrança de multa com caráter nitidamente confiscatório, e diz ser típica violação aos direitos mais básicos assegurados pela Constituição Federal. Diz que foram utilizados índices absurdamente elevados e fora da realidade e normalidade prevista pela sistemática legal vigente em nosso país.

Indica que, portanto, é facultado ao julgador, diante do fato concreto, o poder de reduzir a multa excessiva aplicada pelo Fisco.

Aduz que, o Colendo SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL é absolutamente explícito em reconhecer a auto-aplicabilidade do princípio da vedação do confisco em se tratando de aplicação de multa moratória fiscal. E transcreve os RES nº 91.707; 81.550;

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 91.707: "ICMS. REDUÇÃO DE MULTA DE FEIÇÃO CONFISCATÓRIA. Tem o STF admitido a redução de multa moratória imposta com base em lei, quando assume ela, pelo seu montante desproporcionado, feição confiscatória. Dissídio de jurisprudência não demonstrado. Recurso Extraordinário não conhecido. Votação unânime." RT J 96/1354. Relator: Moreira Alves (grifos nossos).*

*RECURSO EXTRAORDINÁRIO N.º 81.550: "1. ICMS. Cooperativa de consumo. Incidência do tributo desde o advento do Decreto-lei n.º 406/68, consoante orientação ultimamente firmada no supremo tribunal. Multa moratória de feição confiscatória. Redução a nível compatível com a utilização do instrumento da correção monetária. Recurso extraordinário conhecido e provido, em parte. relator: Xavier De Albuquerque"*

*DJ de 13.6.07 (grifos nossos).*

Sob esse mesmo tópico, cita o i.Prof. Ruy Barbosa Nogueira e transcreve citação a respeito da multa.

Diz latente a inconstitucionalidade de tal exigência, por afronta direta ao artigo 150, inc. IV da Constituição Federal, e que se atente para o fato de que, por mais que assumo caráter punitivo, a multa não pode gerar a incapacidade de agir economicamente, devendo ela ser antes proporcional e corresponder a um valor compatível com a realidade dos fatos.

Indica a CF/88, em seus artigos 145, § 1º, e 150, IV, prescreve a vedação do confisco que, embora dirigidos literalmente aos impostos, se espraiam por todo o sistema tributário, atingindo por inteiro o crédito tributário na sua acepção mais lata, vinculando, por isso, inclusive a seara previdenciária.

Em vista do quanto exposto, requer o recorrente que a aplicação da multa, em valores exorbitantes, seja corrigida.

Na apresentação dos pedidos, o recorrente resume os mesmos a estes quesitos:

- 1- Seja em preliminar, anulada a Decisão da 4ª JJF que resultou no Acórdão JJF nº 0155/-04/12, por;  
a) conter julgamento que não apreciou o pedido de perícia formulado pelo recorrente; b) pela elaboração de novos demonstrativos pelo relator sem concessão do prazo para manifestação;
- 2- Seja preliminarmente anulado o Auto de Infração por estar eivado por excesso de vícios de fato, de critérios jurídicos e de direito em face de farta argumentação expedida acerca dos erros juridicamente insanáveis;
- 3- Seja anulado o Auto de Infração pela sua falta de segurança, tendo em vista que foram realizadas 05 (cinco) diligências, sem esclarecer os fatos considerados com ilícitos;
- 4- Pela inaplicabilidade da Portaria 445/98 para levantamento de estoques de combustíveis;
- 5- Pelo INSUBSISTENTE levantamento de notas fiscais de compra de combustíveis (ora anexas) que geraram equivocada omissão de entrada, desconsiderando, de forma injustificada, os fatos e circunstâncias reais;

- 6- Na eventualidade de que não venha a ser acolhida a preliminar de nulidade, que seja retificada a base de cálculo do ICMS, utilizando outro critério, estimativo ou real, dos Preços a Consumidor Final, praticados à época, pois o valor utilizado para Autuação, Preço Médio do Distribuidor, além de estar inflado do ICMS recolhido pela Refinaria e/ou Usina, não guarda relação econômica ou jurídica com o Preço do Consumidor Final e resulta mais distorcido ainda, com a aplicação da MVA, totalmente imprópria para o caso *sub examine*. Caso seja necessária nova apuração dos Preços a Consumidor Final, a impugnante requer seja determinada nova Diligência;
- 7- Que seja retificado o levantamento fiscal com base nas notas fiscais não consideradas pelo autuante que fazem parte do presente processo;
- 8- Seja retificado o levantamento do total das saídas que foi efetuado sem considerar as perdas de 0,6%, previstas na Portaria DNC 26/92;
- 9- Que seja retificado o lançamento de ofício com base nos equívocos cometidos pela autuante na aplicação da alíquota do óleo diesel e álcool hidratado;
- 10-Que o órgão julgador considere inaplicável a multa exigida com caráter confiscatório.
- 11-Que seja realizada nova diligência ou mesmo perícia por fiscal estranho ao feito, para apurar qual o preço de partida do óleo diesel comercializado pela Refinaria e revendido pela Distribuidora ao impugnante: se Metropolitano S-500 ou Interior S-1800.

O Parecer elaborado pela PGE/PROFIS, da lavra da i. Procuradora Dra. Maria José Coelho Lins A. Sento Sé indica a ausência de argumentos jurídicos capazes de provocar a revisão do acórdão em tela, e que os elementos essenciais à perfeição da lavratura, sejam do aspecto material, pessoal, temporal, especial e quantificador, restam presentes. Também afasta as arguições de inconstitucionalidade, em virtude de não competir a este Órgão colegiado essa declaração, nos termos do art. 167, inciso I do RPAF/99.

Passa ao comentário das multas previstas no art. 42, Inciso II, letra “d”, e Inciso III, ambos da Lei nº 7.014/96, citando a perfeita adequação das mesmas ao objeto incorrido, consoante descrito na acusação e na legislação aplicável. Adianta a i. Procuradora não poder ser apreciada a alegação do caráter confiscatório da multa aplicada, face ao disposto no art. 167, II do RPAF/99, e que as multas possuem natureza jurídica diversa do tributo, tendo a função de impor ao contribuinte função meramente educativa.

Alude não merecerem prosperar as alegações de nulidade, dada a inexistência de vícios ou falhas que promovessem prejuízo ao recorrente. O lançamento fiscal aborda perfeitamente fatos geradores bem como critérios adotados na fixação da base de cálculo, assim como a legislação tributária infringida. Destaca que a ação do autuante guardou harmonia com os princípios que devem nortear a administração pública, sejam a legalidade, moralidade, impessoalidade e eficiência.

Cita adotar mesmo entendimento que a Decisão, de que deverá ser mantida a rejeição da prova pericial aventada, face aos elementos probatórios nos autos revelarem-se suficientes ao convencimento dos Julgadores, consoante os termos do art. 147, Inciso I, alínea “a” do RPAF/99.

Menciona a i. Procuradora que a acusação consistiu de levantamento quantitativo de combustíveis, e foram efetuadas diligências pela ASTEC (fls. 592/4) no afã de obter preços médios dos produtos bem como a carga tributária dos mesmos. Verifica que a atividade da JJF, foi no sentido de ajustar as alíquotas incidentes sobre álcool e diesel aditivado, de conformidade às determinações dos arts. 51-A, Inciso I e 87, Inciso XIX do RICMS/BA.

Enfatiza que a obrigação do autuado é exigir do fornecedor o comprovante de pagamento do ICMS substituído, para não assumir a figura de responsável solidário. Se assim não proceder, assumirá o adquirente a responsabilidade solidária pelas mercadorias adquiridas de terceiros sem a documentação fiscal regular. Fica assim sujeito, conforme art. 6º, Inciso XVI da Lei nº 7.014/96, na

condição de adquirente de mercadoria objeto da autuação, ao pagamento do imposto normal, e do imposto retido e não recolhido, ou recolhido a menos pelo remetente sujeito a regime especial de fiscalização. Friza i. Procuradora que citada legislação é clara quanto à responsabilidade solidária pelo pagamento do ICMS Normal e do ICMS devido por Substituição Tributária.

Opina pelo conhecimento e Improvimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

O recorrente insurge-se contra a Decisão, dizendo verificar equívocos graves que resultarão na sua anulação, haja vista conter julgamentos *citra petita*, e a permanência nos autos de erros não sanados, contra os quais se insurge e requer a realização de nova diligência ou perícia, desta vez por fiscal estranho ao feito.

Como julgamento *citra petita*, indica o fato dos julgadores deixarem de apreciar o pedido de perícia requerido na exordial, a qual em vista da complexidade da autuação tornou-se imprescindível para elucidar as diversas controvérsias ainda presentes, destacando que a Decisão nesse citado julgamento prejudica a parte impugnante.

Tendo em consideração o explicitado no Acórdão JJF 0155/04-12: “as diligências foram efetuadas exaustivamente quando se mostraram necessárias e a esta altura do processo não existem omissões, obscuridades ou contradições que ensejem a necessidade de outro esclarecimento técnico, razão pela qual, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF indefiro o pedido de diligência formulado na última manifestação do impugnante”, rotula de inverídica tal afirmação, eis que o Relator elaborou diversos demonstrativos no voto, realizando indevidamente uma autêntica diligência no processo, sem reabrir o prazo de defesa para que o impugnante pudesse exercer o seu contraditório.

Entende existir ilegalidade na Decisão supramencionada implicando em nulidade da mesma, pois o pedido de diligência ou perícia por fiscal estranho ao feito, mesmo se tratando de elemento essencial ao julgamento, foi rejeitado sem indicar fundamentação para tal. Releva o recorrente o § 2º do artigo 147, dizendo ser evidente que o simples indeferimento do pedido da diligência também não pode ser considerado, pois carece de maior fundamentação, e contraria os preceitos legais contidos no artigo 164, III do RPAF, o qual transcreve:

**Art. 164.** *As decisões dos órgãos julgadores serão tomadas por acórdão, devendo este conter:*

**I....**

**II..**

**III - voto fundamentado, em que o relator fará a exposição do seu ponto de vista quanto aos fatos e ao direito aplicável, expondo por fim a sua conclusão quanto às questões preliminares ou quanto ao mérito da lide;**

Realça a gravidade com respeito aos demonstrativos elaborados na Decisão, os quais, malgrado a tentativa de elucidar e retificar os cálculos elaborados em diversas diligências anteriores, na prática não se prestaram a tal objetivo. Afirma que o julgador não pode exercer o papel de diligente, e afastar-se de seu julgamento. Ademais, teria que abrir o prazo razoável para manifestações, pois esta ação não cabe ser realizada na assentada do julgamento, em razão de envolver cálculos que demandam tempo para sua análise.

Da apreciação dos autos e das razões expostas, concluo dever-se, em apreço à ampla defesa e ao contraditório, acatar o pedido requerido pelo recorrente. Para este fim, voto pela NULIDADE A Decisão recorrida, por todos os fatos narrados neste PAF, com especial destaque a não concessão do prazo legal para manifestação do autuado, sobre as intervenções nos valores na Decisão em foco. Neste passo, resta prejudicada a análise do Recurso de Ofício.

Novo procedimento deverá ser promovido, a salvo de falhas, e partindo da intimação do autuado para exibição da coleção completa de documentos fiscais que integram os comprovatórios das infrações.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar prejudicada a análise do Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para declarar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº 060624.0103/08-1, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS ULM LTDA.**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para novo julgamento, a salvo das falhas apontadas.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de agosto de 2013.

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

ANGELI MARIA GUIMARÃES FEITOSA – REPR. DA PGE/PROFIS