

A. I. N° - 232267.0022/11-0  
AUTUADO - PETRÓLEO DO VALLE LTDA.  
AUTUANTE - NILSON DE ABREU SANTA RITA  
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO  
INTERNET - 22/08/13

**5<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0121-05/13**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. CERCEAMENTO DE DEFESA. INOBSErvâNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. A autuação contém vícios que afetam a sua eficácia, haja vista que não foi lavrado Termo de Início de Fiscalização e o Termo de Apreensão constante do processo refere-se a outro Auto de Infração. É nulo o procedimento que não atenda ao devido processo legal, que implique cerceamento de defesa ou que não contenha elementos suficientes para determinar, com precisão a infração apontada. Recomendação do refazimento do feito a salvo das falhas apontadas. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 21/09/2011, exige ICMS, no valor de R\$69.059,98, acrescido da multa de 60%, em decorrência da falta de recolhimento do imposto devido pela operação própria.

Na descrição dos fatos consta que se trata de falta de recolhimento do ICMS relativo à operação própria, referente à venda de Álcool Etílico Hidratado Carburante (AEHC), transportado a granal pelo veículo placa BYH-9299-BA, no total de 115.000 litros, conforme DANFEs nºs 21888, 21908, 22309, 22311, 22318, 22319, 22324, 22325, 22333, 22334, 22345, 22346, 22353, 22354, 22355, 22357, 22358 e 22359, encontrando-se o contribuinte na condição de desautorizado junto a COPEC.

Consta ainda que o presente Auto de Infração substitui o de número 232267.0012/09-3.

O autuado apresenta defesa às fls. 29 a 37 dos autos, afirmando que o Auto de Infração não deve subsistir uma vez que a majoração do ICMS - Substituição influencia diretamente no cálculo do ICMS - Próprio, pois a base de cálculo de um é oriundo da diferença entre o valor da pauta fiscal e a base de cálculo do outro. Tem-se, portanto, que é válida a discussão acerca da legalidade na cobrança do ICMS Substituição, pois se trata de questão prejudicial em relação à cobrança do ICMS aqui cobrado.

Assegura que a Fazenda Pública Estadual se valeu do valor presumido da mercadoria para a imposição de base de cálculo do ICMS, utilizando o instrumento de pauta fiscal, mesmo quando é sabido que o valor para a incidência do referido imposto deveria ser baseado no da nota. Tal instrumento não encontra nenhum respaldo constitucional, aliás, nenhum respaldo sequer legal, em que pese nem mesmo o Estado da Bahia possuir lei que promova a pauta fiscal como definidora de base de cálculo de ICMS.

Consigna que o regime de pautas fiscais para definição da base de cálculo do ICMS jamais poderia ter sido estabelecido por ato normativo (infralegal), aliás, a Constituição determina que somente Lei Complementar poderá versar acerca de base de cálculo conforme se depreende do seu art. 146, III.

Ressalta que há súmula do STJ no sentido de que não se pode estabelecer o regime de pauta fiscal para a cobrança de ICMS:

*Súmula 431:*

"É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal".

Afirma que, além da definição da base de cálculo do imposto cobrado no presente Auto de Infração estar impregnada de vício de constitucionalidade, ainda há uma pauta fiscal absurdamente incoerente com a realidade, uma vez que foi arbitrado pelo Fisco o valor de R\$2,00 por litro de álcool, quando é sabido que a impugnante adquire tal mercadoria no valor de R\$0,91.

Ressalta ainda, que não houve qualquer erro na determinação da base de cálculo por parte da Impugnante. Ela apenas declarou os valores conforme a legislação pátria, ou seja, não utilizando o valor de pauta fiscal (por ser evidentemente ilegal) e se utilizando, conforme se pode concluir a seguir, dos descontos incondicionais para serem abatidos dos valores a serem recolhidos, conforme autorizado pelo nosso ordenamento, e não incluindo tais descontos base de cálculo do ICMS.

Destaca o fato de que não foi incluído na base de cálculo do tributo o desconto incondicional, uma vez que a Impugnante simplesmente preencheu os campos das notas fiscais e o próprio *software* do Estado da Bahia gerou o cálculo.

Alude que, para que seja verificado esse fato, basta lançar qualquer desconto incondicional no *software* de emissão da Nota Fiscal Eletrônica e se verá que o valor deste não é sequer computado na base de cálculo, sendo registrado em um campo à parte justamente para que não ocorra a diminuição da base de cálculo do ICMS e, consequentemente, a diminuição da arrecadação tributária, ou seja: o próprio sistema de registro contábil do Fisco, qual seja, o programa de emissão de Nota Fiscal eletrônica, impede que sejam lançados descontos incondicionais na base de cálculo do ICMS.

Argumenta que, de acordo com o Auto de Infração, a Impugnante não realizou o recolhimento do ICMS normal em suas operações próprias com Álcool Hidratado Carburante por motivo do contribuinte não possuir autorização da COPEC.

Ressalta ser descabido que a Fazenda Estadual exija do contribuinte a obtenção de uma autorização junto à própria Fazenda, para cumprir suas obrigações fiscais de maneira *normal*. Ademais, ao exigir que a Impugnante recolha o valor relativo ao ICMS próprio no momento da saída da mercadoria, o Fisco a impede de exercer o seu direito de compensar créditos e débitos, lógica decorrente do princípio – consagrado em toda a legislação pátria - da não cumulatividade.

Passa a discorrer sobre o princípio da não cumulatividade para afirmar que, tanto o ICMS próprio da Usina/Refinaria, como parte do ICMS devido pela Impugnante, que são recolhidos no momento da compra da mercadoria perante a Usina/Refinaria, devem ser compensados quando do recolhimento do ICMS por parte da Impugnante.

Argumenta que, para que seja possível à Impugnante utilizar-se do ICMS creditado, é necessário que proceda ao encontro de contas entre créditos e débitos, o que é feito mês a mês em seus livros fiscais e em seus balanços financeiros.

Afirma que, no momento em que o Fisco exige que o ICMS próprio da Impugnante seja recolhido quando da saída da mercadoria (e que a alíquota seja calculada sobre o preço constante na nota fiscal, por consequência), é impossível obedecer ao princípio da não cumulatividade para que se compensem débitos com créditos, uma vez que o valor constante da nota fiscal não leva em consideração os créditos de ICMS dos quais a empresa dispõe e os quais serão compensados no final do mês com o ICMS devido por ela, mas tão somente o preço "cheio" de seu produto, sem qualquer desconto a título de não cumulatividade.

Cita os arts. 28 e 29 da Lei nº 7014/96, bem como o 114 do RICMS/BA.

Alinha que, mesmo entendendo ser absurda tal restrição, uma vez que esta agride um direito subjetivo do contribuinte decorrente do princípio da não cumulatividade previsto, também, no art. 155, § 2º, inciso I, da CF, a ora Impugnante, atendendo às exigências do Fisco, providenciou o requerimento no sentido de obter a autorização para recolher o ICMS no mês seguinte à ocorrência do fato gerador, conforme previsto no art. 515-B do Regulamento do Imposto sobre as operações relativas à circulação de mercadorias e prestação de serviços de transporte

intermunicipal e interestadual e comunicação (RICMS). Apesar disso, a COPEC não se manifestou positivamente acerca do pedido de autorização formulado pela Impugnante, o que lhe causou diversos transtornos e atrasos no cumprimento das obrigações avençadas com os seus clientes.

Desse modo, complementa por entender serem ilegais e arbitrárias as exigências de recolhimento prévio do ICMS próprio, por ofender o seu direito líquido e certo à compensação de débitos de ICMS com os valores já recolhidos em operações anteriores (créditos), e, diante da COPEC não haver concedido a referida “autorização”, a Impugnante impetrou Mandado de Segurança com pedido de Medida Liminar, tombado sob o número 0108869-59.2011.805.0001, em trâmite na 3<sup>a</sup> Vara de Fazenda Pública da Comarca de Salvador/BA, com o fito de obter a autorização da COPEC para recolher o ICMS por ela devido no início do mês seguinte à ocorrência do fato gerador, e não no momento de saída de suas mercadorias.

Assegura que, em resposta ao pleito feito pela Impugnante, foi concedida a Medida Liminar no sentido de autorizá-la a recolher o ICMS por ela devido no início do mês subsequente ao da ocorrência do fato gerador, e não no momento de saída de suas mercadorias, como lhe é de direito.

Consigna que não se pode olvidar que a retro mencionada autorização é decorrente de uma previsão regulamentar, ou seja, infralegal, a qual, arbitrariamente e sem qualquer respaldo jurídico, determinou que os contribuintes que comercializassem álcool hidratado precisariam de uma autorização de um órgão da própria Secretaria da Fazenda (COPEC) para que pudessem recolher o ICMS no mês subsequente ao da saída das mercadorias.

Alude que uma norma infralegal (RICMS) jamais poderia ceifar o direito do contribuinte previsto em lei e no próprio RICMS. Contudo, é o que ocorre com os contribuintes distribuidores de álcool hidratado na Bahia, pois a necessidade de obtenção de uma “autorização” do COPEC para que seja possível efetuar o recolhimento do ICMS no mês subsequente obstaculariza completamente a fruição do direito decorrente do princípio da não cumulatividade, pois, repita-se, é impossível proceder com o encontro de débitos e créditos de ICMS se o imposto for cobrado cada vez que ocorra uma saída de mercadoria.

Assinala que diante da ilegalidade da restrição imposta pelo Fisco no que se refere ao recolhimento prévio do ICMS, posteriormente confirmada em juízo pela decisão liminar favorável aos interesses da Impugnante, a presente autuação mostra-se absolutamente improcedente.

Aduz que, de acordo com o art. 159, § 1º, inciso II e/ou III do RPAF:

*Art. 159. Poderá ser requerida à Câmara Superior do CONSEF a dispensa ou redução de multa por infração de obrigação principal ao apelo de eqüideade.*

*§ 1º O pedido de aplicação de eqüideade deverá fundamentar-se em qualquer das seguintes circunstâncias e ser acompanhado, se for o caso, das devidas provas, sob pena de não ser conhecido:*

*(...)*

*II - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, diante de razoável e justificada dúvida de interpretação;*

*III - ter o sujeito passivo agido de boa-fé, em razão de ignorância da legislação tributária, tendo em vista o seu nível de instrução e as condições adversas do local da infração;*

*(...)*

Argumenta que, caso se entenda pela manutenção da infração, roga a Impugnante pela exclusão da multa e dos juros imputados, tendo em vista a sua evidente boa-fé, que sempre procurou registrar e declarar adequadamente os seus débitos perante o Estado da Bahia.

Diante do exposto, requer que o Auto de Infração impugnado seja julgado IMPROCEDENTE.

Subsidiariamente, caso se entenda pela manutenção da autuação, protesta sejam abatidos os créditos decorrentes do ICMS Normal já recolhido nas operações anteriores, bem como as multas e os consectários da mora, tendo em vista a evidente boa fé que sempre procurou demonstrar a impugnante.

O autuante, às fls. 49 a 51 dos autos, apresenta a informação fiscal relatando que em operação de venda de 115.000 litros de álcool etílico hidratado carburante a diversos Postos de Combustíveis,

conforme DANFs nºs 21888, 21908, 22309, 22311, 22318, 22319, 22324, 22325, 22333, 22334, 22345, 22346, 22353, 22354, 22355, 22357, 22358 e 22359; realizou as devidas retenções do ICMS como substituto tributário; anexou os comprovantes dos recolhimentos, conforme previsto no Art. 126 IV do RICMS-BA, mas deixou de recolher e anexar os relativos aos impostos das operações próprias, conforme preceitua o Art. 515-B inciso II do RICMS-BA, o que gerou a emissão do Termo de Apreensão nº 232267.0055/11-6 e consequentemente o Auto de Infração nº 232267.0022/11-0.

Argumenta que o recolhimento do ICMS em suas operações próprias com álcool etílico hidratado carburante está prevista no Art. 515-B do RICMS-BA, que expressa à obrigação do recolhimento na saída do produto. O inciso II, diz que a mercadoria em circulação deverá estar acompanhada do documento de arrecadação, devidamente quitado, conforme se vê abaixo:

*Art. 515-B. O imposto relativo à operação própria nas saídas internas ou interestaduais de AEHC ou de álcool não destinado ao uso automotivo, transportado a granel, será recolhido no momento da saída das mercadorias, observando-se o seguinte:*

*I - o imposto será calculado tomando-se por base o valor da operação ou o valor estabelecido em pauta fiscal, prevalecendo o que for maior*

*II - o Documento de Arrecadação Estadual, devidamente quitado, deverá acompanhar a mercadoria na respectiva circulação;*

*III - o número de autenticação bancária do documento de arrecadação deverá ser indicado no campo “Dados Adicionais” da Nota Fiscal de saída e o número desta no campo “Informações Complementares” do respectivo documento de arrecadação;*

*§ 1º Os contribuintes industriais poderão, mediante autorização do Diretor de Administração Tributária da região do domicílio fiscal do contribuinte, após parecer técnico da COPEC, recolher o imposto relativo às operações internas até o 9º dia do mês subsequente ao da saída.*

Aduz que, como a mercadoria estava transitando sem os DAEs referentes às operações próprias, mas apenas com os DANFs e os comprovantes dos recolhimentos referentes à substituição tributária, que não foi objeto da autuação fiscal, como também, a autuada não gozava do benefício previsto no § 1º do mesmo Art. 515-B, que concede prazo para recolhimento do imposto, mediante autorização do Diretor do DAT, após parecer técnico da COPEC, ficou evidente a caracterização da infração do dispositivo legal mencionado.

Afirma que, embora as mercadorias sujeitas à antecipação tributária tenham tratamento diferenciado em relação às demais, o contribuinte não deixa de utilizar os seus créditos, portanto não há que falar em cumulatividade na cobrança do crédito reclamado.

Quanto à alegação de ilegalidade na cobrança antecipada do ICMS das operações próprias, afirma que ilegal é o que não está previsto na lei, o que não é o caso, já que a cobrança tem previsão legal, já demonstrada acima.

Alude que o fato de o autuado alegar ter requerido benefício do prazo especial e a COPEC não haver atendido, trazendo prejuízos para empresa em relação aos seus clientes, não autoriza o autuado a realizar operações alheias aos dispositivos legais.

Quanto à Liminar, nenhuma informação chegou ao nosso conhecimento à época dos fatos.

Quanto ao apelo em relação à redução a dispensa ou redução de multa, conforme Art.159 do RPAF, afirma que a infração cometida pelo autuado não se trata da primeira e nem da última, portanto, o contribuinte deixou de cumprir as normas previstas no RICMS-BA nas suas operações por conta e risco próprios, inclusive, na obtenção de prazo para pagamento junto a COPEC.

Pede que o Auto de Infração seja julgado Procedente em sua totalidade.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para corrigir os vícios que inquinaram em nulidade o Auto de Infração nº 232267.0012/09, Modelo 4, conforme voto proferido no Acórdão nº 0179-11/11, da 1ª CJF, *in verbis*:

*A preliminar de nulidade da autuação merece acatamento.*

*Em primeiro lugar, constata-se que o preposto fiscal atribui ao sujeito passivo, por intermédio da infração 1, da presente autuação, a falta de retenção do ICMS-ST nas operações de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, in casu, álcool hidratado combustível. O dispositivo regulamentar invocado (art. 353, II, do RICMS), em consonância com a descrição da infração, trata do dever de retenção e de recolhimento do ICMS-ST, na qualidade de sujeito passivo por substituição.*

*Sucede que, ao revés do quanto consignado pelo autuante no campo reservado à descrição da infração, o imposto exigido neste lançamento de ofício não é o ICMS-ST, mas, sim, o ICMS normal, devido nas operações próprias realizadas pelo sujeito passivo com álcool hidratado carburante, consoante foi registrado no campo “DESCRIPÇÃO DOS FATOS” e na informação fiscal prestada no decorrer da instrução processual.*

*É de rigor salientar que, ao contrário do entendimento firmado pela Junta de Julgamento Fiscal e pela PGE/PROFIS, o detalhamento feito no campo “DESCRIPÇÃO DOS FATOS” não é capaz de sanar o equívoco do preposto fiscal, já que, em se tratando o lançamento de ofício de um documento formal e que deve ser produto de uma atividade administrativa plenamente vinculada, a indicação da infração atribuída ao sujeito passivo deve ser feita no local apropriado, com exceção das incorreções meramente formais que não comprometam o amplo exercício do direito de defesa.*

*Na hipótese vertente, o esclarecimento definitivo acerca da exigência só veio com a informação fiscal. O sujeito passivo, na defesa, demonstrou claramente que pretendia defender-se de acusação de falta de retenção do ICMS-ST, tanto que chegou a alegar erro na apuração do imposto lançado, por ter englobado o ICMS das operações próprias. Ficou evidente que o Recorrente não compreendeu a acusação fiscal, em sua integridade, e ficou impedido de se defender da verdadeira acusação que estava escamoteada nesta autuação.*

*Logo, verifica-se a existência de vício insanável capaz de fulminar o Auto de Infração em comento, qual seja, a falta de identidade entre o fato infracional descrito no lançamento e aquele ensejador da imputação, o que, por si só, gera a nulidade do lançamento, a teor do art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, segundo o qual é nulo o lançamento de ofício que não contenha elementos suficientes para se determinar, com segurança, a natureza da infração cometida, o que, em última análise, acarreta prejuízo ao pleno exercício do contraditório.*

*Ante o exposto, voto pelo acolhimento da preliminar de nulidade e, consequentemente, pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, julgando NULO o presente Auto de Infração e, nos termos do art. 156 do RPAF, represento à Autoridade Fiscal competente, objetivando a instauração de novo procedimento fiscal no estabelecimento do contribuinte, a fim de verificar o recolhimento do tributo relativo à operação objeto do presente lançamento de ofício.(grifo nosso)*

O exame dos elementos constantes dos autos permite se verificar que a renovação do procedimento fiscal contrariou o quanto recomendado pela aludida Decisão, pois repetiu a lavratura do Auto de Infração modelo 4 (trânsito de mercadorias), fundamentando-se em Termo de Ocorrência Fiscal, datado de 09/01/2010, relativo a fatos ocorridos em 02/01/2010, 04/12/2010, 08/01/2010, 08/01/2010, sem instaurar o novo procedimento fiscal, conforme decidido pela Câmara, no estabelecimento do contribuinte, ou seja, aplicando os procedimentos fiscais inerentes a infração em estabelecimentos.

O autuante renovando o procedimento fiscal lavrou um novo termo de Ocorrência Fiscal nº 210413.0007/12-9 onde não consta a ciência do contribuinte ou de seu representante legal, mencionando que o citado termo substitui o Termo de Apreensão nº 2109430003/10-3, lavrado em 04/01/2010. O citado termo de apreensão substituído pelo atual era parte integrante do Auto de Infração de nº 232267.0012/09-3, julgado nulo pelo CONSEF conforme acórdão da 1ª Câmara, nº 0179-11/11, já mencionado, com recomendação de instauração de novo procedimento fiscal no estabelecimento do contribuinte, a fim de verificar o recolhimento do tributo relativo à operação objeto do presente lançamento de ofício.

Em consonância com o voto proferido no Acórdão da 3ª JJF Nº 0121-03/12, verifico que o Auto de Infração foi lavrado no modelo 4, relativo à fiscalização de mercadorias em trânsito, contudo o presente lançamento não se trata mais de Auto de Infração de trânsito. O presente Auto de Infração de nº 232267.0022/11-0, não substitui o Termo de Apreensão nº 2109430003/10-3, que deu respaldo ao Auto de Infração anterior julgado Nulo, conforme registra o autuante na descrição dos fatos. Tampouco o termo de ocorrência, nº 210413.0007/12-9 o substitui, visto que a mercadoria já não se encontra apreendida como prova do ilícito cometido pelo autuado.

Conforme estabelece o art. 26 do RPAF/BA, considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da lavratura do termo de Início da Fiscalização, da intimação por escrito ao

contribuinte, seu preposto ou responsável, para prestar esclarecimentos ou exibir elementos solicitados pela fiscalização, o que não se verifica neste processo. Quanto ao início da fiscalização, o art. 28 do RPAF/BA, estabelece:

*Art. 28. A autoridade administrativa que efetuar ou presidir tarefas de fiscalização para verificação do cumprimento de obrigação tributária lavrará, ou determinará que sejam lavrados, conforme o caso:*

*I - Termo de Início de Fiscalização, destinado a documentar o início do procedimento fiscal, com indicação do dia e hora da lavratura, devendo ser colhida a assinatura do intimado no instrumento ou em recibo, a menos que seja transcrita diretamente em livro do próprio contribuinte;*

*II - Termo de Intimação para Apresentação de Livros e Documentos, para que o sujeito passivo, seu representante legal ou preposto preste esclarecimento ou exiba elementos solicitados pela fiscalização, sendo que a emissão deste termo dispensa a lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

A exigência do Termo de Início de Fiscalização representa um requisito essencial, e o seu descumprimento resulta em invalidade do procedimento, por inobservância do devido processo legal. Neste caso, constato que a autuação contém vício que afeta a sua eficácia, haja vista que não foi lavrado o Termo de Início de Fiscalização e não consta que foi efetuada intimação prévia ao autuado para apresentação de livros e documentos, o que dispensaria a lavratura do mencionado Termo.

O refazimento do Auto de Infração, conforme decidido pela 1<sup>a</sup> Câmara, não é possível através dos procedimentos fiscais adotados no trânsito de mercadorias, pois os fatos, alvo do lançamento nulo, não são mais tempestivos, já se esgotaram, na medida em que não há mais a circulação da mercadoria que gerou a sua anterior apreensão e a emissão de um novo Termo de Apreensão não reflete esta efetiva ação, que é a apreensão da mercadoria, não servido, assim, como prova material necessária.

O § 1º do art. 18 do RPAF/99 somente admite o saneamento do Auto de Infração no caso de eventuais incorreções ou omissões e a não observância de exigências meramente formais. No caso em análise não se constatou incorreção eventual, pois a irregularidade apontada, a falta de um instrumento essencial para a validade da autuação, o Termo de Início de Fiscalização, implica cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Na linha que norteou a decisão da 1<sup>a</sup> Câmara e em consonância com o voto preferido no Acórdão da 3<sup>a</sup> JJF Nº 0121-03/12, considerando que os equívocos constatados na lavratura do Auto de Infração implicam cerceamento do direito de defesa, concluo que deve ser decretada a nulidade do presente lançamento, e represento à autoridade fazendária para verificar a possibilidade de renovação do procedimento de novo procedimento fiscal no estabelecimento do contribuinte fiscal a salvo dos equívocos apontados.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº 232267.0022/11-0, lavrado contra **PETRÓLEO DO VALLE LTDA**. Representa-se à autoridade fazendária verificar a possibilidade de renovação do procedimento de novo procedimento fiscal no estabelecimento do contribuinte fiscal a salvo dos equívocos apontados.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de agosto de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

TOLSTOI SEARA NOLASCO - JULGADOR