

**A. I. N°** - 210413.0509/12-4  
**AUTUADO** - PETRÓLEO DO VALLE LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSELITO DOS SANTOS FILHO  
**ORIGEM** - IFMT – DAT/METRO  
**INTERNET** - 02/09/13

#### **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

##### **ACÓRDÃO JJF N° 0128-05/13**

**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 20/11/2012, exige ICMS, no valor de R\$40.095,00, 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 Etilico Hidratado Carburante (AEHC), conforme DANFEs n<sup>os</sup> 21879, 21885, 21898, 22119, 22120, 22125, 22127 e 22135.

O autuado apresenta defesa às fls. 33 a 42 dos a sim um termo de Início de Fiscalização, conforme determina o art. 26 do RPAF.

Requer, portanto, a nulidade do Auto de Infração.

Afirma 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 oriunda 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".*

Argui que, além da definição da base de cálculo do imposto cobrado no presente Auto de Infração estar impregnada de vício de inconstitucionalidade, 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, conseqüentemente, 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.

Alinha 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 conseqüência), é impossível obedecer ao princípio da não cumulatividade para que se compense 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 7.014/96, bem como o art. 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 nº 0108869-59.2011.805.0001, em trâmite na 3ª 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 equidade.*

*§ 1º O pedido de aplicação de equidade 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, à fl. 61 dos autos apresenta a informação fiscal aduzindo que a CJF julgou nulo o auto de infração em epígrafe e automaticamente propões a reabertura de prazo para defesa do autuado, assim, como não houve a modificação do valor da base de cálculo do imposto apurado, reitera os termos apresentados na informação fiscal ao tempo em que esclarece ao asseverar o sujeito passivo que “Assim, ao invés de lavrar um Auto de Infração substituto, deveria se ter lavrado um Termo de Início de fiscalização conforme estabelece o art. 26 do RPAF”

Argumenta que o requerente esqueceu de verificar com mais atenção que este mesmo artigo do RPAF em seu inciso I é bem claro quanto ao assunto assim estabelece:

*Art. 26. Considera-se iniciado o procedimento fiscal no momento da:*

*I – apreensão ou arrecadação de mercadoria, bem, livro ou documento;*

*II – lavratura do Termo de Início de Fiscalização;*

Alinha que a infração ocorreu no transito de mercadorias onde é exigido o inciso I, qual seja a apreensão da mercadoria e foi o que ocorreu. Sendo assim, reafirma que não há defeito formal no presente fito, conforme aponta o autuado em sua defesa (e caso houvesse, tal defeito já teria sido sanado na diligencia realizada anteriormente fl. 06).

Reitera o quanto dito em sua informação fiscal preliminar, aludida no intróito da presente.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para corrigir os vícios que inquinaram em nulidade o Auto de Infração nº 210943.0003/10-3, Modelo 4, conforme voto proferido no Acórdão 5ª JF Nº 0366-05/10, *in verbis*:

*O autuante descreve a infração como falta de retenção do ICMS substituição nas operações de saídas de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, com enquadramento no art. 353, inciso II, do RICMS-BA.*

*O contribuinte impugnou o lançamento tributário afirmando que o Auto de Infração não merece subsistir, posto que houve o recolhimento do tributo devido a título de substituição, conforme discriminado na NF-e e nos DAEs que constam nos autos.*

*Por sua vez, o autuante informou que no Auto de Infração o que se busca é o pagamento do ICMS relativo às operações próprias, conforme previsto no art. 512-B do RICMS-BA.*

*Analizando os autos, vejo que a infração está enquadrada no art. 353, inciso II, do RICMS-BA, que trata da responsabilidade por substituição tributária com encerramento da fase de tributação. No tocante à penalidade, foi imputada ao contribuinte a multa capitulada no art. 42, inc. II, letra “e”, da Lei nº 7.014/96, no percentual de 60%, vinculada à falta de retenção do ICMS-ST.*

*Entretanto, o que se constata neste PAF é a pretensão de exigência de ICMS relativo à operação própria a que o contribuinte está obrigado a recolher por ocasião da saída da mercadoria, na forma prevista no art. 515-B do RICMS-BA, por não se encontrar credenciado pela SEFAZ a efetuar o pagamento do tributo nos prazos normais de apuração do ICMS. Neste caso, a penalidade a ser imposta ao contribuinte é também diversa, no que se refere à capitulação e percentual.*

*Portanto, verifico explícita desconformidade entre o enquadramento legal da infração, a penalidade aplicada e a pretensão fiscal, que são situações distintas, o que inquina de vício insanável o Auto de Infração.*

*A incongruência entre o campo “descrição dos fatos” do Auto Infração e a narrativa da conduta tipificada como infração, no campo próprio, não saneia ao procedimento fiscal, havendo, neste caso, além da divergência formal, também a divergência material. A peça acusatória é contraditória e induziu o contribuinte a desenvolver a sua linha defesa contestando a exigência fiscal no tocante ao instituto da substituição tributária.*

*Deste modo, entendo que as inconsistências apontadas viciam de forma absoluta o lançamento, vez que sua correção no auto não é possível por implicar em mudança de fulcro da acusação. Com base no art. 18, inciso IV, do RPAF/99, declaro NULO o Auto de Infração.*

*Com fundamento no art. 156 do mesmo Regulamento, recomendo à autoridade competente a renovação do procedimento fiscal a salvo de falhas acima apontadas, no sentido de exigir eventual crédito tributário a favor da Fazenda Pública.*

*Faço a ressalva que há também equívoco no valor correspondente ao ICMS relativo à substituição tributária destacado nos DANFes que pautam a autuação, pois o desconto incondicional somente é admitido no cálculo do ICMS sobre a operação própria e não no cálculo do ICMS-ST, havendo, ainda, em relação às duas situações, penalidades com enquadramentos distintos.*

*Diante do acima exposto, reafirmo o voto pela NULIDADE do Auto de Infração.*

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 nº 210943.0007/10-9, datado de 20/01/2010, relativo a fatos pretéritos, sem instaurar o novo procedimento fiscal 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 210943.0003/10-3 (que na verdade se trata do Termo de Apreensão de nº 2109043.0007/10-9, pois o indicado pelo autuante como substituído é, na verdade, o número do Auto de Infração julgado nulo). O citado termo de apreensão substituído pela atual era parte integrante do Auto de Infração de nº 2109043.0007/10-9, julgado nulo pelo CONSEF conforme Acórdão da 5ª JF, Nº 0366-05/10, já mencionado, com recomendação de instauração de novo procedimento fiscal no estabelecimento do contribuinte, a salvo de falhas.

Em consonância com o voto proferido no Acórdão da 3ª JF Nº 0121-03/12, aqui utilizado como paradigma, 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 21413.0509/12-4, não substitui o Termo de Apreensão nº 210943.0003/10-3, que deu respaldo ao Auto de Infração anterior julgado nulo, conforme registra o autuante na descrição dos fatos. Tampouco o Termo de Ocorrência, nº 2109043.0007/10-9 (aqui corretamente indicado) 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 transcrito 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 5ª JJF, 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 5ª JJF e em consonância com o voto preferido no Acórdão da 3ª JJF Nº 0121-03/12 (paradigma), 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 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração nº **210413.0509/12-4**, lavrado contra **PETRÓLEO DO VALLE LTDA**. Representa-se 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2013.

ÂNGELO MÁRIO DE ARAÚJO PITOMBO – PRESIDENTE/RELATOR

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – JULGADOR

JOWAN DE OLIVEIRA ARAÚJO - JULGADOR