

A. I. Nº - 124198.0529/12-9  
AUTUADO - PETRÓLEO DO VALLE LTDA.  
AUTUANTE - JORGE LUIZ COSTA DE OLIVEIRA  
ORIGEM - IFMT – DAT/METRO  
INTERNET - 02/09/13

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0132-05/13**

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INOBSERVÂNCIA DO DEVIDO PROCESSO LEGAL. TRÂNSITO DE MERCADORIAS. FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO DEVIDO NA OPERAÇÃO PRÓPRIA. Constatou que o termo de apreensão não contém a assinatura do autuado, pois claramente se trata de refazimento de ação fiscal quase 03 anos depois da ocorrência do fato gerador. Assim, tanto em questão de fato, como também de Direito, não há comprovação efetiva da apreensão da mercadoria. O termo de ocorrência e apreensão é elemento indispensável para caracterizar a materialidade do fato gerador na infração de trânsito de mercadorias, e o termo aqui apresentado é desprovido de qualquer validade, e, portanto, desprovido também de eficácia jurídica, não podendo gerar efeitos. Tal situação equivale a não haver termo algum. Infração nula. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

No Auto de Infração lavrado em 17/11/2012, foi efetuado lançamento em razão da falta de recolhimento do imposto devido pela operação própria, sendo lançado o valor de R\$18.810,00, acrescido da multa de 60%.

A impugnante apresenta defesa à fls. 31/40 onde alega que o presente Auto foi lavrado em substituição ao de nº 124198.0018/09-4, sob o modelo 4, do trânsito de mercadorias. Que, no entanto, o presente lançamento não substitui o anterior, nem o termo de apreensão que lhe deu respaldo, tendo em vista que a mercadoria já não se encontra apreendida, para comprovar o ilícito supostamente cometido.

Que ao invés de lavrar um Auto de Infração substituto, deveria ser lavrado um Termo de Início de Fiscalização, conforme estabelece o art. 26 do RPAF/BA, para que o contribuinte pudesse prestar esclarecimentos ou exibir os elementos solicitados pela fiscalização (art. 28 do RPAF/BA).

Que conforme julgamento precedente deste Conselho de Fazenda (Acórdão JJF nº 0121-03/12), em que foi julgado nulo um Auto de Infração idêntico ao presente, pois “*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*”.

Requer, portanto que seja julgado Nulo o presente Auto de Infração. Que não obstante a nulidade apontada acima, insta ressaltar que, caso ela não se apresentasse, ainda assim, o Auto de Infração seria improcedente, no que diz respeito ao seu mérito.

Afirma que a Impugnante foi autuada pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia por meio do Auto de Infração nº 124198.0529/12-9, lavrado em 17/11/2012. Acontece, no entanto, que o instrumento de autuação foi tido como nulo, tendo em vista que o Auto de Infração estava

eivado no vício de constitucionalidade quanto à ofensa ao contraditório e à ampla defesa, motivo pelo qual foi reaberto o prazo para oferecimento de defesa, a qual passa a aduzir.

Que de acordo com a SEFAZ/BA, a impugnante incorreu na falta de recolhimento do imposto devido pela operação própria. Contudo, o Auto de Infração não merecia subsistir, uma vez que não houve qualquer infração à legislação tributária por parte da Impugnante, conforme será amplamente demonstrado a seguir. Que primeiramente, é preciso que se frise que a majoração do ICMS – Substituição influência 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.

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. Que tal instrumento não encontra nenhum respaldo constitucional, aliás, nenhum respaldo sequer legal, pois nem mesmo o Estado da Bahia possui lei que promova a pauta fiscal como definidora de base de cálculo de ICMS.

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 da base de cálculo conforme se depreende do seu art. 146, III, “a”.

Ressalta a Súmula nº 431 do STJ, no sentido de que não se pode estabelecer o regime de pauta fiscal para a cobrança de ICMS: *“É ilegal a cobrança de ICMS com base no valor da mercadoria submetido ao regime de pauta fiscal”*.

Que o imposto cobrado está impregnado de vício de constitucionalidade, e 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.

Que como se pode impor uma margem presumida superior a 100% para fins de pauta fiscal? Só se pode inferir, nesse caso, que tal majoração se deu com a finalidade de aumentar a arrecadação, o que torna, portanto, o instrumento em comento nulo. Que vale ressaltar, 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.

Que merece destaque 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 e 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.

Que 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. 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. Que inicialmente, vale ressaltar que parece 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.

Que 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.

Acontece 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. Ora, no momento em que o Fisco exige que o ICMS próprio do Impugnante seja recolhido quando da saída da mercadoria (e que a alíquota seja calculada sobre o preço constante da nota fiscal, por consequência), 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.

Que desse modo, 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 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.

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.

Nota-se, portanto, que uma norma infralegal (RICMS) jamais poderia ceifar o direito do contribuinte previsto em lei 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.

Que desta forma, 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.

Que assim, 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 apresentou informação fiscal à fl. 58, onde aduz que conforme exposto às fls. 42 a 45, em que a Câmara de Julgamento julgou nulo o Auto de Infração anterior e automaticamente propõe a reabertura de prazo para defesa do autuado; que não houve a modificação do valor da base de cálculo do imposto apurado, ao tempo em que esclarece que o impugnante ao assevera em sua defesa, que “*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*”, esqueceu de verificar que este mesmo artigo do RPAF em seu inciso I é bem claro quanto ao assunto que 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;*

A infração ocorreu no Trânsito de Mercadorias onde é exigido o inciso I, qual seja a apreensão da mercadoria e foi o que ocorreu. Sendo assim reafirmamos que não há defeito formal no presente feito, conforme aponta o autuado em sua defesa (e caso houvesse, tal defeito já teria sido sanado na diligência realizada anteriormente fls. 06, 26 e 27). Reitera a procedência do AI em sua inteireza.

## VOTO

O impugnante apresenta de início, pedido de nulidade em razão de descumprimento de formalidade essencial ao lançamento tributário, em virtude da ausência do termo de início de fiscalização e intimação para realização de procedimento de fiscalização, pois embora tenha o autuante, lavrado um novo termo de apreensão em substituição ao termo de início de fiscalização, a mercadoria já não mais se encontrava apreendida, arguindo a ausência de validade do termo de apreensão acostado ao processo, apresentando julgamentos administrativos que contemplam casos semelhantes.

Analizando o processo, constato que o auto em julgamento foi lavrado em 17/11/2012, e decorreu da nulidade de Auto de Infração anterior, lavrado em 05/12/2009 (fl. 06/08) com respectivo termo de apreensão à fl. 10/11. O autuante substituiu o termo de apreensão inicial, lavrando um novo à fl. 04/05, apenas com a sua assinatura, sem a ciência do autuado.

Vejamos o que diz o RICMS vigente à época dos fatos, a respeito da exigência formal do termo de apreensão de mercadorias:

*Art. 945. A apreensão de mercadorias, bens, livros ou documentos constitui procedimento fiscal destinado a documentar a infração cometida, para efeito de constituição de prova material do fato.*

*Parágrafo único. Tratando-se de mercadorias, uma vez lavrado o Termo de Apreensão, este perderá a validade se no prazo de 30 dias não for lavrado o Auto de Infração correspondente, considerando-se encerrada a ação fiscal e podendo o sujeito passivo recolher o débito espontaneamente.*

Assim, está configurado que a lavratura do termo de apreensão constitui prova material do fato apurado, sendo imprescindível no auto de trânsito de mercadorias para comprovação efetiva da ocorrência do fato gerador, constituindo-se em formalidade essencial ao lançamento tributário no trânsito de mercadorias.

Quanto aos requisitos formais do termo de apreensão, vejamos, entre outros, o que dizia a legislação vigente:

*Art. 940. O fisco estadual poderá apreender, mediante lavratura de Termo de Apreensão:*

*I –(...)*

*§ 2º Quando o sujeito passivo, seu representante ou preposto se recusar a assinar o Termo de Apreensão, ou em caso de sua ausência, o termo deverá ser assinado por duas testemunhas.*

Constatou que o termo de apreensão não contém a assinatura do autuado, pois claramente se trata de refazimento de ação fiscal quase 03 anos depois da ocorrência do fato gerador. Assim, tanto em questão de fato, como também de Direito, não há mais comprovação efetiva da apreensão da mercadoria.

O termo de ocorrência e apreensão é elemento indispensável para caracterizar a materialidade do fato gerador e o termo aqui apresentado é desprovido de qualquer validade, e, portanto, desprovido também de eficácia jurídica, não podendo gerar efeitos. Tal situação equivale a não haver termo algum.

O Auto de Infração de trânsito se caracteriza pela sua instantaneidade, prova disso é que a legislação é clara quanto à inadmissão de ulterior apresentação de documentação fiscal em caso de mercadoria desacompanhada de documentos fiscais. Ou se apresenta no momento da ação fiscal ou não terá validade em momento posterior, e até a lavratura do termo de apreensão, que configura o início da ação fiscal de trânsito, possui eficácia limitada ao período 30 dias, nos termos do art. 945 do RICMS/BA 97. Ultrapassando-se este período, perde-se a validade. No caso presente, o termo foi lavrado novamente quase 03 anos depois do fato, em 17/11/2012, sem assinatura do autuado, como se a sua exigência no processo fosse mera formalidade e desprovida de feitos jurídicos.

A situação aqui presente demanda ordem de serviço de fiscalização de estabelecimento, não podendo ser renovada a ação fiscal de trânsito, uma vez que os elementos probatórios da citada ação se encontram disponibilizados no estabelecimento da empresa, ao alcance de fiscalização, não podendo ser lavrado um auto de trânsito onde se procura reconstituir de forma fictícia, um fato que ocorreu em passado remoto.

Analizando a jurisprudência deste Conselho de Fazenda, constato que não há acolhido para o refazimento de ações fiscais de trânsito, pelas razões já apontadas neste voto, a exemplo do ACÓRDÃO JJF Nº 0121-03/12, de lavra da eminentíssima Relatora Alexandrina Natália Bispo dos Santos, do qual tiro o seguinte excerto:

*Compulsando os autos, vejo que o citado termo de apreensão era parte integrante do Auto de Infração de nº 232278.0012/09-8, julgado nulo pelo CONSEF conforme acórdão da 3ª JJF, com recomendação do julgador de refazimento do feito, com fundamento no artigo 156 do RPAF/BA.*

*Observo, portanto, que este Auto de Infração trata-se de um novo procedimento fiscal e como tal deveria obedecer aos ditames legais no que se refere às formalidades requeridas nos termos do art. 28 do RPAF/99. Embora o Auto de Infração tenha sido lavrado no modelo 4, relativo à fiscalização de mercadorias em trânsito, o presente lançamento não se trata mais de Auto de Infração de trânsito. O presente Auto de Infração de nº 232278.0014/11-2, não substitui o Termo de Apreensão nº 232278.0029/09-8, que deu respaldo ao Auto de Infração anterior julgado nulo, conforme regista o autuante na descrição dos fatos. Tampouco o termo de ocorrência, nº 232278.0020/11-2 o substitui, visto a mercadoria já não se encontra apreendida como prova do ilícito cometido pelo autuado.*

No ACÓRDÃO JJF Nº 0121-05/13 de magnífica e esclarecedora lavra do Relator Ângelo Mário de Araujo Pitombo, ele assim expôs em seu voto, em caso similar ao que aqui está e discussão, do qual transcrevo também o núcleo do entendimento do julgamento no supracitado acórdão:

*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.*

*O refazimento do Auto de Infração, conforme decidido pela 1ª 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.*

Pelo exposto, fica evidente o descumprimento do devido processo legal, razão pela qual 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 **124198.0529/12-9** lavrado contra **PETRÓLEO DO VALLE LTDA**. Recomenda-se a renovação da ação fiscal, mediante ordem de serviço para fiscalização de estabelecimento.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de agosto de 2013.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE EM EXERCÍCIO

ILDEMAR JOSÉ LANDIN – RELATOR

LUIZ ALBERTO AMARAL DE OLIVEIRA - JULGADOR