

PROCESSO - A.I. Nº 02970495/93
RECORRENTE - BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 1.624/99
ORIGEM - INFAZ ILHÉUS
INTERNET - 27.08.02

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0308-11/02

EMENTA: ICMS. 1. BASE DE CÁLCULO. TRANSFERÊNCIAS. GÁS ENVASADO. SAÍDAS INTERNAS, COM VALOR INFERIOR AO CUSTO DO GÁS A GRANEL. Comprovado nos autos que não foram agregados ao custo do gás a granel as despesas que o oneraram. 2. NOTAS FISCAIS. TRANSFERÊNCIAS. REGISTRO DE SAÍDAS. LANÇAMENTO E RECOLHIMENTO A MENOS. Diferença constatada no confronto entre os lançamentos fiscais e contábeis. Infração caracterizada. 3. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A diferença das quantidades de saídas de mercadorias, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, constitui comprovação suficiente da realização de operações sem emissão da documentação fiscal exigível. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Refere-se a Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo em relação ao Acórdão nº 1.624/99 oriundo da 2ª Junta de Julgamento Fiscal que decidiu pela Procedência do Auto de Infração em referência.

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/03/93, envolvendo ocorrências pertinentes aos exercícios de 1989 a 1991, onde se exigiu ICMS no montante de Cr\$ 125.951.396,69, em decorrência de:

1. Recolhimento a menor do ICMS nos exercícios de 1989/91, no valor de Cr\$ 29.909.271,55, em razão de transferências de gás envasado, por valor inferior ao custo de gás a granel acrescido das despesas que oneraram os produtos tais como: frete, armazenamento, envasamento, manutenção dos equipamentos, manipulação, conforme demonstrativos às fls. 29 a 52, 136/221 e 265/336;
2. Recolhimento a menor do ICMS nos exercícios de 1989/91, no valor de Cr\$ 95.013.847,98, referente a diferença a menos nas saídas de gás envasado detectado mediante o confronto entre as saídas a título de transferência e os lançamentos fiscais e contábeis, conforme demonstrativos às fls.53 a 81, 222 a 264 e 337 a 375;
3. Falta de recolhimento do ICMS no valor de NCz\$ 1.028.277,16, referente a omissão de saídas de mercadorias tributáveis no valor de R\$ 6.048.689,18, nos exercícios de 1989, apurada através de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias, conforme demonstrativos às fls.82 a 135 e 07 a 028, tendo em vista a caracterização de uma venda fictícia de 24.000 vasilhames P13 no dia 30/12/89 para a sua controladora através da emissão de 20 Notas Fiscais de Série C-1 nºs 125 e 144, a preços inferiores ao custo de aquisição e/ou praticados pela empresa no período,

sem comprovação da circulação das mercadorias, configurando uma simulação de venda para acerto no estoque.

O Sr. Relator da 2ª JJF produziu o seu relatório nos termos abaixo destacados:

I – Da impugnação ao lançamento: “O autuado, tempestivamente, através de advogado legalmente constituído, apresenta defesa às fls. 452 a 457, onde discorda das acusações com base nas seguintes razões:

Item 1 - alegando que o gás envasado é um produto que tem preço fixado pelo Ministério da Fazenda por meio de Portaria, elabora uma demonstração tomando por base a existência de um só estabelecimento e o exemplo das transferências entre as filiais, com o intuito de demonstrar que não houve nenhum prejuízo ao Erário Público;

Item 2 – justifica a ocorrência das diferenças apuradas alegando que esta é decorrente dos constantes aumentos no preço do gás, provocando reajuste nos estoques, o que ocasiona aumento de custos, fazendo com que o custo de cada filial seja maior do que os constantes nos documentos fiscais, mas que o imposto foi recolhido com base no maior preço de venda;

Item 3 – esclarece que se tornou necessário a emissão de notas fiscais de simples remessa para a Ultragás S/A, em virtude dos vasilhames enviados para destroca, não terem sido devolvidos no prazo estabelecido, justificando-se que a valoração do vasilhame por preço inferior, decorre do estado de conservação dos mesmos”.

II – A informação fiscal pelo autuante: “O autuante na informação fiscal às fls.486 e 491, mantém a sua ação fiscal, e rebate os argumentos defensivos dizendo que o autuado em momento algum impugna a autuação do item 1.

Sobre o item 2, assevera que não assiste razão ao autuado, pois consta no Plano de Contas da empresa uma conta “Razão” denominada “Valorização de estoque de gás envasado”, e a diferença deste item reporta-se a saída de gás envasado por transferência, conforme fls. de nºs 55 a 58 do Razão e do RAICMS à fl.81.

Acerca do item 3, informa que efetuou a auditoria de estoques, em face de descaracterização de uma venda de 24.000 vasilhames, considerada venda fictícia”.

III – Do Parecer Técnico emitido pela ASTEC: “O processo foi convertido pela Procuradoria da Fazenda com a finalidade de ser informado, relativamente ao item 1, se houve o prejuízo para o Estado, as operações de transferências por preço inferior ao seu custo; sobre o item 2, se procede a alegação de que a diferença é decorrente de sucessivos aumentos; e quanto ao item 3, confirmar se houve a descaracterização de venda de 24.000 vasilhames a preços inferiores ao custo de aquisição.

Preposto fiscal da ASTEC/CONSEF presta informação às fls. 494 a 496, concluindo que:

Item 1 - “o procedimento do autuado, acarretou prejuízo a Fazenda Pública Estadual, ao emitir na condição de estabelecimento Matriz, para as suas filiais notas fiscais de transferências com preço inferior ao custo de aquisição, porque deixou de incidir na base de cálculo as parcelas que compõem o custo, conseqüentemente, reduzindo o valor do imposto”;

Item 2 - “os argumentos do autuado que a diferença deve-se ao fato do preço GLP, sofrer sucessivos aumentos não justificam as diferenças apontadas na ação fiscal, que resultam o

confronto dos lançamentos contábeis e dos valores registrados na escrita fiscal (RAICMS), indicando que houve omissão de receitas tributáveis”;

Item 3 – “a operação que está caracterizada como venda fictícia foi um indício de irregularidade que levou o autuante a aprofundar a fiscalização, efetuando roteiro de Auditoria de Estoques, ao proceder o levantamento quantitativo por espécie de mercadorias”, dizendo que o trabalho atendeu as formalidades regulamentares, não comportando qualquer reparos quanto aos números.

IV – A 2ª JJF decidiu a lide com base no seguinte Voto: “Na análise das peças processuais, observa-se que a infração 1 refere-se a recolhimentos a menor do ICMS em decorrência de transferências de gás envasado por valor inferior ao custo de aquisição. O custo de aquisição foi determinado com base no custo médio mensal do gás envasado por kg., em relação ao valor do kg. para efeito de transferência, cuja base de cálculo foi calculada através da quantidade de gás transportado multiplicado pela diferença p/kg. de gás transferido, conforme demonstrativos que instruem os autos às fls. 29 a 52, 136 a 221 e 265 a 336, os quais, o autuado não contestou os números.

Portanto, foi provado que realmente não foram agregados o valor do frete e as demais despesas que oneraram o custo da mercadoria, a teor do que dispõe o § 2º, inciso I, do artigo 70, do RICMS/89, ficando, evidenciado que o procedimento do autuado acarretou prejuízo para o Erário Público, em face da diminuição do imposto devido, o que, por si só, justifica a exigência fiscal.

Com relação à exigência fiscal do item 2, entendo que a infração também está devidamente caracterizada, na medida em que o confronto entre as escritas fiscal e contábil apurou diferenças a menor nas saídas de gás envasado, a título de transferências. Quanto à alegação do autuado de que a diferença é decorrente de valorização do seu estoque, face aos aumentos sucessivos do preço do gás, esta foi destituída com a comprovação da existência de uma rubrica contábil denominada de “valorização de estoque”.

Finalmente, o item 3, onde ficou evidenciado nos autos que apesar de não terem sido consideradas pelo autuante no levantamento as saídas físicas consignadas nas Notas Fiscais nºs 124 a 144 (mês de dezembro), na quantidade de 24.000 vasilhames, tendo em vista a alegação do autuado de ter praticado preços inferiores ao custo, o imposto a elas inerentes, foi deduzido do imposto apurado no levantamento de estoques correspondente a saídas sem notas fiscais de 20.174 vasilhames de 13kg, quantidade essa, comprovadamente demonstrada nos levantamentos analíticos de entradas e de saídas, e nos estoques iniciais e finais, cujos números, o autuado não ofereceu qualquer objeção.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.

Irresignado com a Decisão acima, o sujeito passivo, por intermédio de patrono regularmente constituído, ingressou com Recurso Voluntário onde, preliminarmente, suscita que o autuante incorreu em grave erro e insanável equívoco ao ignorar o disposto no inciso LV, art. 5º, da Constituição Federal ao não propiciar os meios e Recursos que tornem a defesa e o contraditório possíveis na medida em que ao apontar os dispositivos que foram infringidos o fez de forma que não exista vínculo entre os fatos narrados e os dispositivos invocados. Considera, assim, que não tomou conhecimento, de forma precisa, do que está sendo acusado. Requer a insubsistência do Auto de Infração com o cancelamento da exigência fiscal, multa e demais cominações legais.

No mérito, argüi que a autuação incorreu em grave erro ao entender que a transferência de gás envasado entre estabelecimentos filiais dentro do próprio Estado da Bahia estaria gerando a obrigação de recolher o ICMS. Aduz que o fato gerador, para a obrigação de recolher o tributo,

prescinde da circulação do tributo, com natureza de mercancia, ou seja, decorrente de atividade mercantil.

Destaca que nas operações apresentadas pela autuação, como se trata de transferências de produtos entre estabelecimentos filiais, não existe a natureza de atividade mercantil, por conseguinte, a mercancia, característica essencial ao surgimento do ICMS.

Em relação específica às transferências de GLP apuradas pelo fisco, com valor inferior ao custo do gás adquirido, assevera que essa condição absurda já que não traz qualquer prejuízo ao erário público na medida em que os preços do GLP praticados pelas distribuidoras, à época da autuação, eram tabelados pelo órgão oficial, não podendo ser praticados em suas portarias por valor superior ou eram praticados por seus revendedores ou estabelecimentos próprios, com o emprego de veículos, nas denominadas “vendas direta”, por valor superior.

Assevera que sempre recolheu o ICMS ao Estado da Bahia, seja pelo regime periódico de apuração ou por substituição tributária, sempre utilizando para base de cálculo do imposto o valor de venda ao consumidor final, com os ajustes definidos em lei.

Diante disto considera que não pode a fiscalização, por verificar o transporte de gás entre filiais, por valor abaixo do custo, imputar-lhe que deixou de recolher imposto, pois não apuraram quais foram os valores de venda aplicados nas operações subseqüentes, sendo que, na sua ótica, deveria o autuante, para imputar a falta de recolhimento do imposto, ter fiscalizado as operações de vendas das filiais aos consumidores e revendedores e não as operações entre estabelecimentos filiais que nada provam quanto a falta de recolhimento do ICMS.

Requer a insubsistência e o cancelamento deste item da autuação.

Em relação a infração 2, alega também existência de grave erro da autuação, repetindo os mesmos argumentos suscitados no item anterior de que “a transferência de gás envasado entre estabelecimentos filiais dentro do próprio Estado da Bahia estaria gerando a obrigação de recolher o ICMS. Aduz que o fato gerador, para a obrigação de recolher o tributo, prescinde da circulação do tributo, com natureza de mercância, ou seja, decorrente de atividade mercantil”.

Acrescenta que o autuante, numa tentativa de angariar valores para o Estado da Bahia, afirmou que existiam diferenças entre os valores dos lançamentos fiscais e contábeis, nas transferências de gás entre os estabelecimentos filiais. Considera que não merece amparo esta afirmativa do autuante na medida em que as diferenças entre os lançamentos fiscais e contábeis decorreram de reajustamento do preço do GLP à época, que, em um único mês, chegou a ser praticado por cinco vezes.

Aduz que um eventual erro em sua escrituração fiscal e contábil não é suficiente para se comprovar recolhimento a menos do ICMS e que, para imputar-lhe tal acusação deveria ter fiscalizado as operações de vendas das filiais aos consumidores e revendedores. Também requer a insubsistência e o cancelamento deste item da autuação.

No tocante a infração 3, argúi que nas operações entre as distribuidoras existe a denominada “destroca de vasilhames” onde a empresa distribuidora, por não poder engarrafar o GLP em vasilhames de outras empresas, denominados “Oms”, é obrigada a enviar esses vasilhames à respectiva distribuidora para que essa, de forma concomitante, devolva seus botijões e o remetente continue normalmente suas operações de engarrafamento do GLP.

Assevera que nas operações mencionadas não existe qualquer natureza de mercância entre as empresas distribuidoras pois não há contraprestação por qualquer das partes, razão pela qual não incide o ICMS. Cita que, por vezes, ocorriam entre as distribuidoras a venda de sucatas de vasilhames, à determinadas empresas que possuíam condições de requalificá-los, motivo pela qual foram emitidas as notas fiscais de vendas de determinados botijões sucateados a Cia. Ultragás, por valor inferior ao praticado para bens novos, nada restando ao Fisco baiano reclamar a título de ICMS.

Em conclusão requer o Acolhimento do Recurso Voluntário para que seja declarada a insubsistência e o cancelamento de todos os itens do Auto de Infração.

A douta PROFAZ emitiu o Parecer opinativo à fl. 496 destacando que o Recurso Voluntário interposto contra a Decisão de 1ª Instância traz os mesmos argumentos já analisados e decididos no julgamento efetuado, em alguns momentos até transcrição literal da peça impugnativa. Considera que nada traz que possa ensejar qualquer análise por parte do CONSEF, nem em relação aos fatos, ou documentos ou novos fundamentos de direito.

Entende a PROFAZ que “o que fica efetivamente evidenciado é o intuito de retardar o julgamento da lide na esfera administrativa, o que denota o caráter procrastinatório do Recurso em análise”. Em seguida, acrescenta: “Enfim, em que pese o fato de o Recurso voluntário devolver a matéria, em sua totalidade, à apreciação desse Conselho, as razões oferecidas pelo recorrente são inócuas para proporcionar a modificação do julgamento”. Conclui opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Analisando os argumentos apresentados pelo recorrente em preliminar, não vislumbro nos mesmos elementos suficientes para que se possa decretar a nulidade do presente Auto de Infração. Não se configura nos autos, em qualquer hipótese, cerceamento ao direito de defesa do recorrente, o qual a exerceu em toda a sua plenitude já que as infrações apuradas estão demonstradas com clareza solar, inclusive de forma bastante analítica, possibilitando ao recorrente os mais amplos meios de defesa. Aliás, a tipificação das infrações está posta de forma individualizada no Termo de Encerramento de Fiscalização, o qual é parte integrante do Auto de Infração. Por não se configurar nos autos as hipóteses previstas no art. 18, inciso IV, “a”, do RPAF-BA, afasto todas as preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente.

Em relação ao mérito, vejo que, no tocante a infração 1, a rigor, o recorrente não discorda dos levantamentos elaborados pelo autuante e que se encontram juntados aos autos. Sua irresignação consiste no argumento de que a operação de transferência de mercadorias não é um ato de mercancia, que é a característica essencial do surgimento da obrigação de pagar o ICMS.

Inicialmente, é importante destacar os dispositivos abaixo do RICMS/89, vigentes à época da ocorrência dos fatos geradores, os quais assim se apresentavam:

“Art. 1º - Ocorre o fato gerador do imposto nos seguintes momentos:

I – na saída de mercadoria, a qualquer título, de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

Art. 70 – A base de cálculo do ICMS é:
(...)

§ 2º - No tocante as despesas acessórias e aos descontos verificados nas operações e prestações, observar-se-á o seguinte:

I – na base de cálculo do ICMS serão incluídas todas as importâncias que representem despesas acessórias, juros (exceto juros de mora), frete e quaisquer outros acréscimos cobrados ou debitados pelo remetente ao destinatário das mercadorias (...).
(...)

§5º - Nas saídas para estabelecimento situado neste Estado, pertencente ao mesmo titular, em substituição aos preços referidos nos incisos II e IV, poderá o remetente atribuir à transferência outro valor, desde que não inferior ao custo das mercadorias.

De maneira que as saídas de mercadorias a título de transferências são operações tributáveis para o ICMS, à luz dos dispositivos legais acima mencionados. No caso específico, o recorrente adquire o gás a granel (navios ou caminhões), armazena em sua base, procede ao envasamento em botijões de 13 quilos para posterior transferência às filiais. É justamente os custos que incidem no intervalo entre as aquisições e as transferências, inclusive os relativos aos fretes, que não foram incluídos na base de cálculo das operações de transferências e que estão sendo corretamente incluídos pela fiscalização na determinação da base de cálculo das operações envolvidas na autuação.

Temos que considerar que a exigência fiscal recaiu sobre o valor real das operações de transferências do gás envasado, enquanto que as operações de vendas praticadas pelos revendedores ou estabelecimentos próprios ocorreram em um momento posterior, nada tendo a ver com aqueles objetos da autuação. Entendo correta a autuação.

No que diz respeito à infração 2, o que se apurou foi imposto recolhido a menos em decorrência do confronto entre os valores escriturados na escrita contábil a título de transferências e aqueles registrados nos livros fiscais pertinentes as mesmas operações. O argumento do recorrente de que essas diferenças decorreram de reajustes nos valores do GLP, não podem prosperar já que tais reajustes também deveriam ser considerados na escrita fiscal no sentido de que, através de emissão de nota fiscal complementar, sanasse o problema oferecendo à tributação as parcelas não incluídas na nota fiscal originária.

Levando em consideração que não há por parte do recorrente qualquer impugnação em relação aos valores designados pelo autuante, considero correta a autuação.

Por fim, naquilo que concerne a infração 3, trata a mesma de omissão de saídas de vasilhames para revenda, onde o autuante considerou como “venda fictícia” as operações realizadas no dia 31.12.89 à empresa Ultragás, sua controladora, localizada no Estado de São Paulo, de 24.000 botijões de 13 kg, vazios, através de 20 Notas Fiscais Série C-1, com preços inferiores ao custo de aquisição, a qual, por sua vez, no mesmo dia, emitiu Notas Fiscais Série C-2 de Simples Remessa, enviando ao recorrente 24.000 vasilhames de 13 kg.

A operação de venda foi registrada no dia 31.12.89 no livro Diário do recorrente, com o histórico de “Acerto de Movimento de Estoques” através dos seguintes lançamentos:

- 1) A débito da conta Duplicatas a Receber e a crédito de Vendas de Vasilhames – Cr\$3.558.960,00;
- 2) A débito de Fornecedores – Conta intermediária e a crédito de Duplicatas a Receber – Cr\$3.558.960,00.

Da análise contábil dos lançamentos acima fica evidente que o que ocorreu, isto é, a repercussão patrimonial, diz respeito a um ajuste de estoque, cujo valor ajustado foi levado à receita, influenciando na apuração do resultado operacional. Foi utilizado, ainda, o artifício da eliminação de um passivo na conta Fornecedores, cujo valor, foi revertido à receita ignorando a repercussão tributária em relação ao ICMS.

Na ótica do ICMS, ou seja, sob o ponto de vista estritamente do imposto estadual, a repercussão tributária é evidente na medida em que além do já acima mencionado, ocorreu uma redução física no estoque, mediante “acerto meramente escritural” já que, na realidade, não está comprovado nos autos que tais operações se efetivaram visto que, não é possível a remessa e o retorno de 24.000 botijões de gás de Ilhéus para a cidade de São Paulo, no mesmo dia. Aliás, uma prova incontestável de que tais operações foram meramente escriturais está no fato de que as notas fiscais de fls. 95 a 115 indicam que houve retenção do ICMS sobre o serviço de transporte efetuado por autônomos e não há qualquer comprovação de que esse imposto destacado nas Notas Fiscais Série C-1 de sua emissão, tenha sido efetivamente retido e posteriormente recolhido.

Considerando que o levantamento quantitativo foi efetuado tomando como base o estoque de vasilhames para revenda e não vasilhames sucateados, que o mesmo deduziu do valor do imposto apurado o imposto inerente as Notas Fiscais Série C-1 de fls. 95 a 115 e que o recorrente não contestou os dados relativos ao citado levantamento quantitativo, entendo que também deve prevalecer a autuação e, conseqüentemente, a Decisão Recorrida.

Em conclusão, por considerar que os argumentos do recorrente são insuficientes para promover modificação no julgamento levado a efeito pela 2ª JF, voto pelo NÃO PROVIMENTO do presente Recurso Voluntário e pela manutenção integral da Decisão Recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 02970495/93, lavrado contra **BAHIANA DISTRIBUIDORA DE GÁS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **Cr\$125.951.396,69**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 50% sobre Cr\$29.909.271,55 e 70% sobre Cr\$96.042.125,14, previstas no art. 61, II, “a” e IV, “a”, da Lei nº 4.825/89, e dos acréscimos moratórios correspondentes, devendo ser convertido em moeda vigente.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de agosto de 2002.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PROFUZ