

PROCESSO - A. I. Nº 210432.0064/03-4
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO DE ABASTECIMENTO E SERVIÇOS ITAGUAÍ LTDA.
RECORRIDOS - POSTO DE ABASTECIMENTO E SERVIÇOS ITAGUAÍ LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3^a JJF nº 0407-03/04
ORIGEM - INFRAZ IGUATEMI
INTERNET - 24/02/2005

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0014-12/05

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ÁLCOOL HIDRATADO. ÓLEO DIESEL. GASOLINA ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** MERCADORIAS AINDA FISICAMENTE EM ESTOQUE. Deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal. Feito o levantamento fiscal, reduziu-se o débito originalmente apurado. Infração parcialmente caracterizada. **b)** MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação deve-se exigir o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Feito o levantamento fiscal, reduziu-se o débito originalmente apurado. Infração parcialmente caracterizada. 2. ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com Recursos não contabilizados decorrentes de operações tributáveis anteriormente realizadas e também não contabilizadas. Entretanto, como as notas fiscais de entradas foram incluídas no levantamento quantitativo de estoques, não cabe a cobrança do ICMS sob pena de bitributação. Convertido o valor do imposto em multa de 1% pelo descumprimento de obrigação acessória. Rejeitado o pedido de diligência. Não acatada a preliminar de nulidade. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recursos de Ofício e Voluntário interposto pelo autuado contra Decisão da 3^a Junta de Julgamento Fiscal que houvera julgado Procedente em Parte o Auto de Infração referenciado,

e exige pagamento de imposto no valor de R\$66.530,86, acrescido de multas, e multa de R\$ 3.991,23, em decorrência de:

1. *Multa de R\$500,00 pelo extravio de extravio de 100 jogos de notas fiscais prevista no art. 42, XIX, da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 8.534/02.*
2. *Multa de R\$2.760,00 relativo ao extravio de três livros (Registro de Inventário, Registro de Movimentação de Combustíveis de Álcool e Gasolina) prevista no art. 42, XIV, da Lei nº 7.014/96 alterada pela Lei nº 8.534/96.*
3. *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal e escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, no valor de R\$ 221.122,35 e multa de 70% prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*
4. *Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo do valor acrescido, com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido a parcela calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, no valor de R\$49.156,71 e multa de 60% prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.*
5. *Omissão de saída de mercadorias tributáveis apuradas através de entradas de não registradas, conforme notas fiscais anexas ao processo, com presunção de que efetuou pagamento com Recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas, no valor de R\$78.471,99 e multa de 70% prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96.*

O autuado, por seu advogado, apresentou sua defesa, preliminarmente suscitou a nulidade da autuação em razão da ilegitimidade da autuação por não ser a responsável pelo pagamento do imposto.

O autuante prestou informação, acatando em parte os argumentos defensivos e pede a Procedência Parcial da autuação.

A 3^a Junta de Julgamento Fiscal deliberou pela realização de diligência para que o autuante efetuasse os ajustes dos demonstrativos de levantamento quantitativo levando em conta as notas fiscais apresentadas pela defesa e acatadas pelo próprio autuante e anexasse ao processo as notas fiscais faltantes coletadas no CFAMT, sendo entregue cópia das mesmas ao autuado, e excluísse da infração aquelas notas fiscais porventura não acostadas ao processo. Determinou, ainda, que após concluída a diligência, o autuado fosse cientificado da mesma, reabrindo o prazo de 30 dias para defesa.

O autuante atendeu o solicitado e acostou ao processo novo demonstrativo de débito ajustado com as notas fiscais apresentadas pela defesa.

O autuado contestou a revisão efetuada pelo autuante, reafirmando que diversas notas fiscais de entradas continuavam a não serem consideradas, requereu nova diligência.

O autuante prestou nova informação fiscal afirmado que nenhum fato novo foi apresentado pelo autuado e requereu a Procedência Parcial da autuação.

O ilustre relator da Decisão de Primeira Instância, preliminarmente, não acatou o pedido de diligência apontando que as notas fiscais apresentadas foram consideradas pelo autuante nos demonstrativos das fls. 366 e 381.

Rejeitou o pedido de nulidade formulado porque, constatada a omissão do registro de entrada das mercadorias enquadradas na substituição tributária, cabe ao autuado comprovar que tais mercadorias tiveram o imposto pago na fase anterior da compra, o que não foi feito no caso.

Quanto ao mérito, fundamentou a sua Decisão com os seguintes argumentos:

No que se refere à infração 1, foi aplicada multa de R\$500,00 pelo fato de ter o autuado ter extraviado 100 jogos de notas fiscais. Na defesa apresentada o contribuinte não se pronunciou quanto à acusação o que caracteriza o reconhecimento tácito. Logo, julgo procedente esta infração.

Quanto à infração 2, foi aplicada multa de R\$2.760,00 pelo fato de terem sido extraviados diversos livros fiscais. Da mesma forma, o contribuinte também não se pronunciou quanto à acusação o que caracteriza o reconhecimento tácito, motivo pelo qual julgo também procedente a infração.

Quanto às infrações 3 e 4, o sujeito passivo alegou que os produtos, objeto da autuação, são enquadrados no regime de substituição tributária e o imposto foi pago pela distribuidora. Todavia, entendo que, conforme explicado nas preliminares de nulidades à autuação, o débito exigido é decorrente da aplicação do roteiro de auditoria de estoques com base nos livros e documentos fiscais do estabelecimento autuado. Comprovadas entradas de mercadorias não registradas, não há prova de que o imposto normal e antecipado das mercadorias objeto da autuação tenha sido recolhido por parte do vendedor, o que caracteriza a responsabilidade do autuado pelo valor do imposto.

Por sua vez, em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas sem documento fiscal e não tendo o autuado comprovado que o imposto foi pago antecipadamente, concluo que não se está exigindo o imposto outra vez e sim o que deixou de ser pago no ato da aquisição e, sendo assim, está descaracterizada a alegação de exigência do imposto em duplicidade. Caracterizada, portanto, a exigência do imposto das infrações 3 e 4.

No que se refere a erros de contagem alegados na defesa (fl. 285), verifico que o autuante nos demonstrativos das fl. 387 fez a inclusão das seguintes Notas Fiscais: nº 277364 relativa a entradas de álcool no exercício de 2002; no demonstrativo da fl. 383 as Notas Fiscais de nºs 223441, 223602, 224019, 224158, 224421, 224566, 236008, 236259, 236658, 238318, e 238564 relativas à entrada de Diesel em 2001; no demonstrativo da fl. 387 a Nota Fiscal nº 262442 relativa a entrada de Diesel em 2002; no demonstrativo da fl. 383 as Notas Fiscais de nºs 221693, 221884, 221916, 223411, 223547, 223602, 223708, 224019, 224158, 224225, 224292, 224421, 224566, 224628, 224668, 227036, 227237, 235865, 236008, 236117, 236157, 236259, 236658, 236747, 236875, 236916, 236981, 237028, 237618, 237662, 238005, 238218, 238318, 238412 e 238564 relativas a gasolina em 2001; no demonstrativo da fl. 387 a Nota Fiscal nº 277.364 relativa a entrada de gasolina em 2002.

Assim, todas as notas fiscais não inclusas pelo autuante no levantamento quantitativo inicial e alegadas na defesa (fls. 285 a 287) foram inclusas nos demonstrativos ajustados pelo autuante, conforme acima explicado e, portanto saneadas as divergências apontadas pelo contribuinte.

Quanto às diferenças no estoque do livro de Registro de Inventário, sob a alegação de que o estoque registrado no livro é maior que a capacidade do tanque, esse fato não faz prova a favor do autuado, tendo em vista que o Estoque Final reflete as quantidades fisicamente existentes na data do balanço, sendo portanto correto considerar a quantidade do Estoque Final registrada no livro próprio.

Quanto à alegação de que a infração 4 decorre da infração 03 e não é legal pelo fato de o valor da omissão de entrada apurada a título de presunção englobar o valor total da omissão

de saída presumida com vendas de mercadorias com fase de tributação encerrada, verifico que não foi exigido imposto da infração 04 sob acusação de presunção e sim de imposto normal e antecipado referente a mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques. Restando comprovada a entrada não registrada na escrituração, o imposto é devido por responsabilidade solidária (imposto normal) e por responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (imposto antecipado). Não tendo o autuado apresentado fatos novos na manifestação das fls. 397 a 399, quanto aos ajustes procedidos pelo autuante em atendimento à diligência requisitada pela 4ª JJF, acato os demonstrativos de fl. 391 para exigir o débito da seguinte forma:

Infração 3 – a) relativamente ao exercício de 2002 - valor de R\$51.837,53; b) relativamente ao exercício de 2001, tendo sido constatada a omissão de saída de mercadorias com fase de tributação encerrada, restou comprovado que ocorreram vendas dessas mercadorias sem a emissão dos documentos fiscais correspondentes e não cabe exigência do imposto. Entretanto deve ser cobrada a multa de R\$50,00, nos termos do art. 157 do RPAF/BA, por descumprimento de obrigação acessória não prevista expressamente na legislação conforme o disposto no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96.

Quanto à infração 04, relativa a falta de pagamento do ICMS antecipado decorrente da infração 3, acato o demonstrativo da fl. 392 elaborado pelo autuante, haja vista que o autuado tendo tomado conhecimento do mesmo não apresentou fatos novos que elidisse a infração. Considero devido o valor de R\$14.693,33 relativo ao exercício de 2002 da infração 04.

A infração 5 exige o imposto relativo à omissão de saída de mercadorias tributáveis a título de presunção, apurada através de entradas não registradas conforme relação de notas fiscais apensadas ao processo.

O autuado alegou que as referidas notas fiscais são de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária cuja fase de tributação havia sido encerrada e ainda que foram inclusas no levantamento quantitativo que resultou nas infrações 03 e 04 (fato admitido pelo autuante), e que estaria sendo exigido o imposto duas vezes.

Relativamente à primeira alegação defensiva, entendo que, em princípio, não pode ser aceita, haja vista que a presunção insculpida no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96, refere-se à ocorrência de saídas de mercadorias tributáveis anteriormente realizadas e não oferecidas à tributação que geraram receitas para a aquisição de mercadorias constantes nas aludidas notas fiscais não registradas.

Verifico, entretanto, que assiste razão ao autuado quanto à segunda alegação. Considerando que as referidas notas fiscais foram incluídas no levantamento quantitativo das infrações 3 e 4 não se pode exigir o imposto relativo à falta de registro daquelas notas fiscais sob pena de haver bitributação.

Concluo, portanto, que é indevido o imposto exigido nesta infração, todavia ficou comprovado o não registro das notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fl. 366 e acostadas às fls. 367 a 381, na escrituração do contribuinte, motivo pelo qual converto a exigência do imposto em multa de 1% do valor comercial das mercadorias cujas notas fiscais não foram lançadas nos livros fiscais, conforme o disposto no art. 42, XI da Lei nº 7.014/96 combinado com o art. 157 do RPAF/99. Tomo como base o demonstrativo da fl. 366 abaixo ajustado, ressaltando que foi excluída do mesmo a Nota Fiscal nº 11862 relacionada no demonstrativo elaborado pelo autuante, cuja cópia foi acostada à fl. 367 e não havia sido inclusa no demonstrativo inicial da fl. 208.

Ressalta que a multa de 1% deve ser aplicada pelas razões seguintes:

1. a inclusão das referidas notas fiscais no levantamento de estoque (infrações 3 e 4) beneficiou o contribuinte na medida em que reduziu a diferença de omissão de entradas;
2. não se pode dizer que esta multa (1%) deve ser absorvida pela penalidade relativa à obrigação principal exigida nas infrações 3 e 4, porque a multa referente ao levantamento quantitativo de estoque se refere à omissão de registro de entradas de outras mercadorias que não aquelas constantes nos documentos fiscais citados nesta infração 5.

Dessa forma considero devido o valor de R\$3.991,23 relativo à infração 05 de acordo com o demonstrativo abaixo:

DATA OCORR	DATA VENCTO	BASE DE CÁLCULO	MULTA %	VALOR EM REAL
30/11/00	09/12/00	91.804,15	1,00	918,04
31/12/00	09/01/01	116.378,95	1,00	1.163,79
28/02/01	09/03/01	49.922,50	1,00	499,23
31/03/01	09/04/01	31.517,75	1,00	315,18
31/12/01	09/01/02	54.350,00	1,00	543,50
31/01/02	09/02/02	16.237,00	1,00	162,37
28/02/02	09/03/02	19.824,00	1,00	198,24
31/03/02	09/04/02	19.087,50	1,00	190,88
TOTAL				3.991,23

O recorrente, por seu advogado, interpôs Recurso Voluntário, inicialmente analisa a autuação e a Decisão recorrida e, preliminarmente, ratifica a argüição de nulidade da autuação, em razão da flagrante ilegitimidade passiva, considerando que a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto, relativo às operações internas subsequentes, é atribuída por lei, na condição de sujeito passivo por substituição, ao distribuidor.

Sustenta que no caso em tela, não se aplica à regra adotada pela JJF de que constatada a omissão de registro de entradas, cabe ao autuado comprovar que as mercadorias tiveram o imposto pago na fase anterior da compra, simplesmente porque a responsabilidade pela chamada “fase anterior” não é sua. Aduz que a determinação legal relativa ao lançamento e pagamento do imposto não pode ser transferida porque padece de previsão no mesmo instituto legal que prevê a responsabilidade. Afirma que a autuação serviria apenas como indício de irregularidade praticada pelo distribuidor, cabendo ao Fisco investigá-lo.

Assevera que, se é verdade que a ocorrência fora detectada mediante aplicação do roteiro de estoques, não há como negar que a fundamentação da exigência somente encontra guarida na hipótese de “omissão de receita” que se reportaria a outras vendas e períodos não identificados, que não se encontravam sujeitas à incidência do ICMS. Diz ainda que no caso de revendedores de combustíveis, a única fórmula que permitiria a cobrança do imposto por responsabilidade solidária seria o flagrante da entrada do produto sem nota fiscal no estabelecimento, o que no presente caso não ocorreu. Pede, portanto, a Nulidade do PAF, conforme as Decisões JJF nº 1287/00 e CJF nº 0265/00, cujas ementas transcreve.

Relativamente ao mérito, renova todas as suas alegações anteriores e sustenta que a JJF ao declarar que “o débito exigido é decorrente da aplicação do roteiro de auditoria de estoques com base nos livros e documentos fiscais do estabelecimento autuado”, necessariamente admite que a autuação encontra-se baseada na presunção registrada no art. 4º da Lei nº 7.014/96, pertinente a entradas não contabilizadas, que seria relativa a omissão de receitas, conforme citado diploma legal, cujo teor transcreve.

Daí conclui que, assim sendo, são improcedentes os itens 3 e 4 do Auto de Infração, pois a autorização legal que sustenta o lançamento é para a presunção de omissão de saídas de

mercadorias tributáveis, ou seja, a presunção legal para a caracterização do fato gerador correspondente seria a saída, fase de circulação que, no caso dos combustíveis revendidos, não é mais tributada pelo ICMS.

Salienta, ainda, que não se trata de constatação de omissão pura e simples, seja de entrada ou de saída, e sim de presunção, cuja receita que teria sido omitida não encontra registros concretos e não pode ser tributada, por falta de previsão legal para tanto.

Registra também que não se pode exigir ICMS sobre “valor agregado”, na exata medida em que a presunção afasta do lançamento a correlação com as “próprias mercadorias”, que seriam aquelas indicadas no Auto de Infração como omitidas, deslocando o fato para o campo da aludida presunção. Conclui, assim, que o lançamento impugnado presume sim a venda de outras mercadorias sem o devido registro fiscal, o que somente teria repercussão no campo dos impostos federais.

Reclama que o autuado se sente lesado no seu direito de defesa, considerando que o pedido de diligência não fora atendido, sendo substituída a revisão necessária por trabalho do próprio autuante que é parte na ação e possuiria interesse moral e econômico na causa e que, assim, permanecem as questões levantadas, inclusive aquelas formuladas a partir da diligência.

Pede que o Recurso Voluntário seja provido e que sejam julgados nulos ou improcedentes os itens 3 e 4 da autuação.

A Procuradoria Fiscal, em Parecer de Dra. Sylvia Amoêdo, após analisar os autos e o julgamento recorrido, verifica que o Recurso Voluntário interposto pela autuante traz argumentos já expendidos em sua defesa inicial, a começar pela preliminar de nulidade argüida em relação à ilegitimidade passiva do autuado em relação ao imposto devido pela aquisição de mercadorias objeto do levantamento e no mérito sustenta o recorrente que improcede a autuação com base em presunção de omissão de saídas, por detectar entradas não registradas, pois tal fato gerador do ICMS é saída de mercadorias e no caso em tela a referida saída não é mais tributada.

Refuta a argüição de ilegitimidade, pois como já afirmado pelo autuante em informação fiscal e assim afastada a nulidade pela ilustre 3ª JJF, pois que o imposto deve ser recolhido pelo autuado e de fato as mercadorias em seu poder entraram em seu estabelecimento sem documentação registrada em sua escrita, e por outro lado o autuado não prova que o imposto teria sido recolhido em fase anterior.

Quanto aos argumentos de mérito que o imposto é indevidamente cobrado por presunção de saídas e no caso de se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, onde já houve o referido pagamento na operação anterior. Aponta a Douta Procuradora que há que se registrar que não houve o referido pagamento na operação anterior, o que se constitui exatamente no motivo inicial da autuação que é a falta de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de antecipação tributária.

Conclui que se tratam dos mesmos argumentos já analisados em primeira instância, os quais não têm o poder de modificar a Decisão guerreada, que está correta e proferida com embasamento legal, restando comprovado o cometimento da infração e o recorrente não apresenta qualquer documento ou articula fundamentos capazes de elidir a acusação.

Ante o exposto, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

VOTO

Em relação ao Recurso de Ofício entendo que a Decisão recorrida está correta, porque os valores revistos levaram em conta notas fiscais apresentadas pela defesa, comprovando em parte, as omissões de entrada apontadas no Auto de Infração.

No tocante ao Recurso Voluntário verifico que todos os argumentos aduzidos pelo recorrente foram enfrentados e afastados pela Decisão recorrida, inclusive as nulidades suscitadas e ora reiteradas, que, também, rejeito-as, uma vez que não se configura a ilegitimidade passiva da autuada no presente caso, em relação ao imposto devido pela aquisição de mercadorias objeto do levantamento realizado, em face da inexistência da documentação fiscal que comprove o recolhimento do tributo exigido.

Constato que, no mérito, as questões fáticas foram objeto de revisão, restando as alegações de ordem jurídica reiteradas pelo recorrente, as quais foram devidamente analisadas pela Douta Procuradoria, apontando que o argumento recursal no sentido de que a cobrança do imposto relativa aos itens 3 e 4 é indevida, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não deve ser acolhido porque a inexistência da prova do pagamento do tributo na operação anterior constitui exatamente no motivo da autuação, qual seja: a falta de registro de entrada de mercadorias sujeitas àquele regime.

Esse é o entendimento assentado neste Conselho de Fazenda e, assim, acompanhado o opinativo da Douta procuradora, reitero que a Decisão de Primeira Instância é irretocável e deve ser mantida.

Portanto, voto pelo IMPROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário apresentados.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210432.0064/03-4, lavrado contra **POSTO DE ABASTECIMENTO E SERVIÇOS ITAGUAÍ LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$66.530,86**, acrescido das multas de 70% sobre R\$51.837,53 e 60% sobre R\$14.693,33 previstas no art. 42, III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas de **R\$3.991,23**, sendo R\$918,04, atualizado monetariamente e R\$3.073,19, com os acréscimos legais, prevista no art. 42, XI, da citada lei, e R\$3.310,00, prevista no art. 42, XIX, “a”, XIV, da mesma lei, com redação da pela Lei nº 8.534/02.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de janeiro de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO - RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS