

PROCESSO - A. I. Nº 271148.0711/03-9
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
RECORRIDOS - COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1º JJF nº 0361/01-04
ORIGEM - COFEP- DAT/NORTE
INTERNET - 21/12/2005

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACORDÃO CJF Nº 0435-11/05

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. 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 do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. O autuado demonstra existência de equívoco no levantamento. Refeitos os cálculos. Modificada a Decisão recorrida. Infração parcialmente caracterizada. **2. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. SERVIÇO DE TRANSPORTE INTERESTADUAL. OPERAÇÃO COM SAÍDA IMUNE. RETENÇÃO DO ICMS PARA O ESTADO DE DESTINO.** Modificada a Decisão recorrida. O autuado comprovou que os CTCR objeto da ação fiscal, acobertaram as prestações de serviço transporte referentes às operações interestaduais que destinaram combustíveis para o estabelecimento da empresa localizado no Estado da Bahia. Infração parcialmente confirmada. **3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. ÁLCOOL HIDRATADO. FALTA DE INCLUSÃO NA BASE DE CÁLCULO DAS PARCELAS RELATIVAS AO PIS E AO COFINS DEBITADAS AO DESTINATÁRIO. IMPOSTO RETIDO A MENOS.** Modificada a decisão recorrida. A base de cálculo da substituição tributária é calculada presumindo-se o preço de venda praticado pelo revendedor, na qual já estão inclusos todos os tributos devidos por ocasião da venda, inclusive o PIS e a COFINS. Infração não caracterizada. Recurso de Ofício **PARCIALMENTE PROVIDO.** Vencido o voto do relator. Decisão não unânime. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, e Recurso de Ofício apresentado pela 1ª JFJ contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em tela para exigir o crédito tributário, em decorrência das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, exercício de 1999;

INFRAÇÃO 2 - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo dos estoques, no exercício de 1999;

INFRAÇÃO 3 - descumprimento de obrigação acessória, em razão de omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo dos estoques, multa aplicada, no exercício de 1999;

INFRAÇÃO 4 – utilizou indevidamente crédito fiscal de ICMS referente a serviço de transporte interestadual ou intermunicipal não vinculado a operação com mercadorias com saídas subseqüentes tributadas, no exercício de 1999;

INFRAÇÃO 5 – reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste estado. Diferença no cálculo dos preços de óleo diesel, exercício de 1999;

INFRAÇÃO 6 - reteve e recolheu a menos o ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subseqüentes, nas vendas de combustíveis e lubrificantes para contribuintes localizados neste estado. Não inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo da Substituição Tributária do álcool hidratado, no exercício de 1999.

Sustenta a Decisão recorrida que:

- rejeita a solicitação de diligência por fiscal estranho ao feito, haja vista que os elementos constantes nos autos são suficientes para emissão do juízo da JFJ a respeito da matéria.
- o sujeito passivo reconhece devidos os valores apontados nas infrações 3 e 5 do presente Auto de Infração;
- em relação aos itens 1 e 2 houve realização de diligência por fiscal estranho ao feito;
- analisando os elementos constitutivos do presente processo, constata que, em relação aos itens 1 e 2 dos autos, foram identificadas diferenças por omissão de entradas de diversas mercadorias. Acolhendo parte dos argumentos defensivos, o autuante procedeu a retificação do levantamento, reduzindo o valor do débito. As mercadorias em que remanesceram diferenças por omissão de entradas são Gasolina Premiun – Granel, Querosene Granel, Gasolina A – Granel, e Óleo Diesel B – Granel;
- em relação às mercadorias “Gasolina Premiun – Granel e Querosene Granel”, na revisão feita pelo autuante foi apontada diferença por omissão de entradas de 600 litros e 107 litros, respectivamente.

Considerando que as diferenças de quantidade apresentadas em relação aos itens “*Gasolina Premium – Granel e Querosene Granel*” são ínfimas quando comparadas com o total de suas aquisições e, levando-se, inclusive, em conta os critérios adotados pela Agência Nacional de Petróleo, pelo Instituto Nacional de Pesos e Medidas e pela Petrobrás, para determinação das variações volumétricas de combustíveis, através de Portarias, Resoluções e Tabelas de Conversão, entende descabido o valor do imposto exigido, no tocante a tais mercadorias. Tudo, em função do tipo do produto e de condições de movimentação e estocagem. Inclusive, já existe Decisão deste Colegiado, mediante Acórdão CJP nº 0354-12/02, da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, onde se tratou de fato idêntico, sendo entendido que aquelas diferenças apuradas estavam dentro dos padrões de diferenças aceitáveis.

- em referência às diferenças por omissão de entradas de “Gasolina A – Granel” e “Óleo Diesel B – Granel”, constata que foram apontadas diferenças por omissão de entradas de 32.492 litros e 321.995 litros, respectivamente. Na peça de defesa o contribuinte argumentou inexistência de estoque do produto e 200.000 litros de gasolina A - Granel escriturados no seu livro Registro de Inventário se tratava de saldo de “faturamento antecipado”, que foi por ele considerado através da Nota Fiscal nº 73942, de 28/12/99, sendo que o produto foi recebido mediante Nota de Simples Remessa nº 74431, em 06/01/00. Também, em relação ao item óleo diesel B – Granel, o autuante considerou 20.000 litros do combustível pertencente a terceiros como sendo do contribuinte.
- não aceita como quantidades inventariadas em 31/12/99, mercadorias que ainda não haviam ingressado no estabelecimento. Além do que, observa que o autuante, no levantamento quantitativo só considerou como aquisições, aquela efetivamente recebida pelo contribuinte. No que se refere ao combustível estocado no estabelecimento do contribuinte e pertencente a terceiros o autuante acolheu os argumentos defensivos e corrigiu os estoques quando da apresentação do novo levantamento fiscal;
- também, argumenta o defendente que parte da aquisição de 1.700.000 litros de óleo diesel indicado na Nota Fiscal nº 73943 se refere ao estoque final escriturado (636.156 litros), e que o produto teria sido recebido através das Notas Fiscais nºs 74341 e 74479, emitidas pela Petrobrás em 04 e 10/01/00, neste sentido, considera a JJF que a nota fiscal datada de 23/12/99 se refere a “antecipação de cota a cliente”, sendo que pela confirmação do próprio contribuinte as primeiras remessas do produto, ou seja, as primeiras entradas do produto no estabelecimento só ocorreram no exercício seguinte.
- desta forma, não acolhe os argumentos defensivos em relação às mercadorias “Gasolina A – Granel e Óleo Diesel B – Granel”, de que tenha havido equívoco na escrituração do Registro de Inventário, já que o referido livro representa a contagem física do estoque pertencente ao estabelecimento na data do encerramento do exercício financeiro, devidamente escriturado, inclusive arrolado no seu Balanço Patrimonial.
- o levantamento quantitativo foi feito levando-se em conta as quantidades acusadas nos documentos de entradas e saídas, mediante operações aritméticas, sem ser levado em conta as características dos produtos “combustíveis”, que sofrem variações volumétricas conforme a densidade do produto, pressão atmosférica, temperatura, umidade relativa do ar, e outros fatores técnicos, inclusive, quando da sua armazenagem, transporte e manuseio.
- as perdas e ou sobras alegadas pela defesa têm pertinência e efetivamente devem ser levadas em conta na realização do roteiro de Auditoria dos Estoques. Porém, ressalta que a inclusão das perdas decorrentes de variações volumétricas, no transporte, por erros de medição, variação de temperatura nos tanques, etc, que não foram consideradas pelo autuante em relação às aquisições, majoram as diferenças apontadas por omissão de entradas. Baseia-se em tal afirmação considerando que o autuante ao elaborar o demonstrativo das entradas do

produto, levou em conta as quantidades consignadas nas notas fiscais emitidas pelo fornecedor, sem considerar as deduções alegadas pelo contribuinte, no tocante as variações volumétricas e outras perdas normais do produto, o que resultaria numa redução das quantidades lançadas no levantamento quantitativo como efetivamente recebidas. Ao lado disso, o autuante também não considerou as perdas nas saídas, por evaporação, etc, o que acarretaria em aumento das quantidades de saídas, que, por consequência, majoraria a diferença de quantidades das saídas, resultando, ao final, em majoração da diferença apontada por omissão de entradas. Assim, a dedução de quantidades em relação às entradas e a inclusão de quantidades em relação às saídas, tem repercussão no aumento das diferenças apontadas por omissão de entradas, e não, em reduzi-las ou anulá-las, como entendeu o defendente;

- houve equívoco do autuante na indicação do valor do imposto devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, tendo sido corrigido passando a ser devido, em relação às infrações 1 e 2, do Auto de Infração o demonstrado à fl. 733.
- em relação à infração 4, o contribuinte aponta decisões deste Colegiado argumentando que se tratava de operações interestaduais de aquisições, ou seja, de mercadorias por ele recebidas oriundas de outras unidades da Federação. Contudo, o autuante esclarece, em sua informação fiscal, que se trata de serviços de transportes interestaduais, onde o contribuinte é o tomador dos serviços, nas saídas de combustíveis para outra unidade da Federação, inclusive, anexou, como prova por amostragem a Nota Fiscal de Entrada nº 000687 (fl. 41), emitida pelo autuado para acobertar as prestações de serviços de transportes, conforme cópias reprográficas dos conhecimentos de transportes rodoviários de cargas, às fls. 42 a 66, onde se verifica que se trata de saída de combustíveis deste Estado com destino à outra unidade da Federação. Também, do valor lançado a título de crédito extemporâneo, no livro de Apuração, o autuante informa que a parcela excluída diz respeito às prestações de serviços de transportes interestaduais de saídas de combustíveis.

Assim, vale-se de reiteradas decisões deste Colegiado, em segunda instância (Acórdãos CJF nº 0980/01, CJF nº 0218-11/02 e CJF nº 0367-12/02), inclusive, apreciação pela Câmara Superior, mediante Acórdão CS nº 0220-21/02, as quais servem de paradigma para esta Decisão, em que fica evidenciado, de forma cristaliza, que nas prestações interestaduais de transportes vinculados às operações de vendas de combustíveis, o crédito será do estabelecimento adquirente e o Estado de destino é quem arcará com o mesmo. Assim, transcreve às fls. 733 e 734 parte do voto dos Acórdãos citados;

- em relação à infração 06, mantém a exigência do crédito tributário, no valor de R\$ 132.199,04, valendo observar que a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF nº 0041-12/03, já se pronunciou em outro processo sobre o mesmo teor da matéria aqui em discussão, tendo a 2ª Instância deste Colegiado mantido o crédito tributário, ou seja, entendido que deve ser incluída na base de cálculo da substituição, o valor dos encargos a título de PIS/COFINS.

Conclui pela Procedência em Parte do Auto de Infração devendo o valor a ser exigido ser aquele demonstrado à fl. 735.

Insatisfeito com a referida Decisão o recorrente interpôs Recurso Voluntário no qual alega:

- que os estoques finais do exercício de 1999, em relação aos produtos óleo diesel e gasolina A, não correspondem ao real estoque físico, tendo em vista o faturamento antecipados destes produtos;
- não aferição do percentual de perda dos produtos epigrafados no AI, por conta da não verificação da temperatura dos mesmos;
- a legalidade da utilização do crédito fiscal do ICMS referente aos serviços de transportes, em vista da sua realização dentro do estado da Bahia;

- o PIS/COFINS devidos pelos Postos Revendedores e retidos antecipadamente já estão insertos na base de cálculo do ICMS-ST.

Em razão das dúvidas brandidas pelo recorrente a PGE/PROFIS solicitou diligência fiscal às fls. 1933 e 1934, no sentido de se aferir a veracidade das alegações perpetradas.

Realizada a diligência fiscal às fls. 1943 e 1944, constatou-se a veracidade das informações prestadas pelo contribuinte em relação à utilização do crédito de ICMS relativo aos serviços de transportes, com a juntada dos conhecimentos de transportes que testificaram a realização das operações dentro do Estado da Bahia.

Intimado da diligência supra o contribuinte apresentou às fls. 1948 a 1957 manifestação na qual requer a revisão da diligência referentes aos quesitos 1, 2 e 4 para que ao final seja julgado procedente o presente Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida declarando-se a improcedência das exigências fiscais remanescentes, cancelando-se definitivamente o presente Auto de Infração e os valores ali lançados.

A representante da PGE/PROFIS, na sua manifestação acolheu os argumentos do recorrente referentes à utilização do crédito de ICMS relativo aos serviços de transportes, bem como a inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo do ICMS-ST.

Em razão disso, opinou pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

O Procurador Assistente da PGE/PROFIS determinou a remessa dos autos ao Auditor Fiscal Sr. César de Souza Lopes para análise e pronunciamento técnico, em especial quanto a questão da inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo do ICMS-ST.

O referido auditor às fls. 1966 e 1967 sustenta que o recorrente encontra-se na condição de substituto dos comerciantes varejistas, devendo assim reter as contribuições referentes ao PIS/COFINS. E conclui que se tratando de encargo transferível ou cobrado ao destinatário, os valores do PIS/COFINS serão adicionados à base de cálculo da antecipação do ICMS.

A fl. 1968 o representante da PGE/PROFIS Dr. Rogério Leal concorda com a posição do procurador quanto ao item 04 e discorda do item 6 por entender que o recorrente não incluiu na base de cálculo da substituição tributária os valores destacados nas notas fiscais a título de PIS e COFINS.

Em atendimento ao art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00 a 1ª JF do CONSEF recorreu de Ofício a esta CJF.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso de Ofício)

Após análise dos autos verifico que em relação às infrações 1 e 2 a diligência fiscal de fls. 193 e 194 afastou os argumentos suscitados pelo recorrente.

De fato, com a realização da diligência restou comprovada a ausência de provas que efetivamente demonstrasse as entradas de mercadorias no estoque do recorrente no ano de 2000.

Quanto à questão da aferição do percentual de perda dos produtos epigrafados, em razão da variação da temperatura dos mesmos, entendo que a diligência fiscal demonstrou que as temperaturas utilizadas no levantamento fiscal foram aquelas destacadas nos próprios documentos fiscais apresentados pelo contribuinte. E caso se fizesse necessário o ajuste, como perquiriu o recorrente far-se-ia necessária a emissão de novo documento fiscal para atestar quantitativamente as mercadorias objeto das operações de circulação de mercadorias, como determina em casos semelhantes o art. 100, V, do RICMS, sob pena de omissão de entradas ou saídas de mercadorias.

No que se refere à infração 4, entendo que a alegação do recorrente procede, tendo em vista que o fiscal considerou equivocadamente no seu levantamento notas fiscais/CTRCS. Sendo assim, do valor de R\$347.629,33 deve ser glosada a importância de R\$221.485,80, restando como saldo R\$126.143,53, consoante demonstrativo de fls. 759 e 760 elaborado pelo contribuinte e acolhido pelos fiscais diligentes.

Por fim, no que tange à infração 6, relativa a não inclusão do PIS/COFINS na base de cálculo do ICMS-ST partilho do entendimento do representante da PGE/PROFIS exarado às fls. 1960 a 1964, no sentido de que as parcelas das referidas contribuições federais supostamente não inclusas na base de cálculo do ICMS-ST se referem ao valor incluído no preço de venda praticado pelos Postos Revendedores, ou seja, ao valor definido antecipadamente pelo regime de substituição tributária.

Ante o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário para julgar improcedente em parte a infração 4 e improcedente a infração 6.

Quanto ao Recurso de ofício, voto pelo NÃO PROVIMENTO para manter na íntegra a Decisão recorrida.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso de Ofício – Infrações 1 e 2)

Discordo, com a devida *venia*, do entendimento do Ilustre Relator, apenas quanto à sua decisão de Não Prover o Recurso de Ofício, inerente às duas primeiras infrações, as quais exigem o ICMS nos montantes de R\$96.037,21 e R\$49.538,55, respectivamente, em razão da falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário e por antecipação tributária, por ter adquirido mercadorias de terceiros, sujeitas ao regime de substituição tributária, desacompanhadas de documentação fiscal, conforme apurado mediante levantamento quantitativo de estoque no exercício de 1999.

A Decisão recorrida desprezou os valores exigidos relativos aos produtos “Gasolina Premium – Granel e Querosene Granel”, por considerar as diferenças de quantidade apuradas ínfimas quando comparadas com o total de suas aquisições, como também por levar em conta as variações volumétricas de combustíveis, em função do tipo do produto e de condições de movimentação e estocagem.

Contudo, quanto às diferenças por omissão de entradas de “Gasolina A – Granel” e “Óleo Diesel B – Granel”, a Decisão é *de que a inclusão das perdas decorrentes de variações volumétricas, no transporte, por erros de medição, variação de temperatura nos tanques, etc, que não foram consideradas pelo autuante em relação às aquisições, majoram as diferenças apontadas por omissão de entradas*, pois resultaria numa redução das quantidades lançadas no levantamento quantitativo como efetivamente recebidas.

Entendo que existem tratamentos desiguais para situações iguais, pois se devem ou não levar em conta as variações volumétricas para um certo tipo de combustíveis, certamente, devem ou não considerar também essas mesmas variações volumétricas para todos os tipos de combustíveis sujeitos a tais variações. Ou seja, o procedimento deve ser uniforme.

Há de se ressaltar ser problemática a mensuração dessas “variações” volumétricas, pois, a depender da densidade do produto, pressão atmosférica, temperatura, umidade relativa do ar, e outros fatores técnicos, inclusive, quando da sua armazenagem, transporte e manuseio, em que for analisada, pode variar para mais ou para menos em relação ao volume consignado originalmente no documento fiscal.

Assim, entendo que no levantamento quantitativo deve-se levar em conta as quantidades constantes nos documentos fiscais, sem se considerar as “perdas” ou os “acréscimos” decorrentes de variações volumétricas, salvo se comprovados documentalmente, o que acarretaria em redução ou agravamento das diferenças apuradas.

Portanto, diante de tais considerações, voto pelo Provimento Parcial do Recurso de Ofício para que sejam restabelecidas as exigências do ICMS de: R\$124,50 e R\$9,28, decorrentes da responsabilidade solidária, e de R\$170,86 e R\$7,61, da antecipação tributária, relativas aos produtos “Gasolina Premiun e Querosene”, conforme apurado às fls. 654 e 656 dos autos, cujos valores devem ser acrescidos aos montantes de R\$40.051,74 e R\$22.601,41, mantidos na Decisão recorrida, o que perfaz a importância de R\$ 40.185,52, para a primeira infração, e de R\$ 22.779,88, para a segunda infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício e, por unanimidade, o Recurso Voluntário apresentado, para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **27148.0711/03-9**, lavrado contra **COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$204.077,45**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$163.891,93 e 70% sobre R\$40.185,52, previstas no art. 42, II, “e”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, além da multa no valor de **R\$39,71**, prevista no art. 42, XXII, do mesmo Diploma Legal, devendo ser homologados os valores, comprovadamente, já recolhidos.

VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso de Ofício – Infrações 1 e 2): Conselheiros (as) Fernando Antônio Brito de Araújo, Oswaldo Ignácio Amador, Denise Mara Andrade Barbosa e Antônio Ferreira de Freitas.

VOTO (Vencido quanto ao Recurso de Ofício – Infrações 1 e 2): Conselheiros Marcos Rogério Lyrio Pimenta e Eduardo Nelson de Almeida Santos.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de novembro de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

MARCOS ROGÉRIO LYRIO PIMENTA – RELATOR/VOTO (Vencido quanto ao Recurso de Ofício)

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – VOTO VENCEDOR (Quanto ao Recurso de Ofício)

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS