

PROCESSO - A. I. Nº 269610.0018/03-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e C.N.B. DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDOS - C.N.B. DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 2^a JJF Nº 0046-02/05
ORIGEM - INFRAZ IRECÊ
INTERNET - 06/04/2006

2^a CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0112-12/06

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. GASOLINA, ÁLCOOL E ÓLEO DIESEL. ENTRADAS NO ESTABELECIMENTO SEM OS DEVIDOS REGISTRO FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Constatando-se diferenças de entradas através de levantamento quantitativo, estando as mercadorias ainda fisicamente em estoque ou que tenha saído sem tributação, é devido o pagamento do imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Comprovada a ocorrência. Revisão fiscal constata erros na apuração do débito, e após o refazimento do cálculo resultou também em diferença de saídas nos exercícios fiscalizados, impondo, além do imposto, aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Rejeitada a preliminar de nulidade. Modificada a Decisão. Recurso de Ofício PARCIALMENTE PROVÍDIO. Recurso Voluntário NÃO PROVÍDIO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão JJF Nº 0046-02/05 da 2^a Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração em lide, e de Recurso de Ofício em razão de o julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito exigido no lançamento, consoante determina o art. 169, I, “1”, “a”, do RPAF/99.

O Auto de Infração exige imposto, no valor de R\$1.513.396,12, em razão das seguintes irregularidades apuradas mediante levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechado e aberto:

1. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$43.504,61, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (ÁLCOOL), relativo aos exercícios de 1999 a 2003 (até 06/11).
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$31.314,27, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (DIESEL), relativo aos exercícios de 2000 e 2001.
3. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$712.559,78, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal e,

conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (GASOLINA), relativo aos exercícios de 1999 a 2003 (até 06/11).

4. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, no valor de R\$13.786,62, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (ÁLCOOL), relativo aos exercícios de 1999 a 2003 (até 06/11).
5. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, no valor de R\$14.798,03, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (DIESEL), relativo aos exercícios de 2000 e 2001.
6. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, no valor de R\$697.432,81, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (GASOLINA), relativo aos exercícios de 1999 a 2003 (até 06/11).

O autuado apresentou defesa, apontando a existência de erros nos levantamentos quantitativos. A informação fiscal foi prestada e novos demonstrativos foram elaborados pelo autuante. Após ser cientificado acerca dos novos demonstrativos, o autuado reiterou as alegações defensivas.

O processo foi convertido em diligência à INFRAZ IRECÊ, para que auditor fiscal estranho ao feito refizesse os levantamentos quantitativos. A diligência foi atendida, conforme documentos às fls. 827 a 847. Todavia, o autuante e o autuado não acolheram o resultado da diligência realizada.

Foi o processo convertido em diligência à INFRAZ IRECÊ para que preposto fiscal diverso do que efetuou a revisão anterior realizasse uma nova revisão fiscal. Também foi solicitado pela Junta de Julgamento que o cumprimento da diligência fosse acompanhado por um representante da empresa. Após o atendimento dessa última diligência, o débito passou para R\$508.612,78.

Ao se pronunciar sobre o resultado dessa última diligência, o autuante afirmou que o Auto de Infração já está pronto para julgamento, não havendo necessidade de novas revisões. O autuado, por seu turno, alegou que continua sendo vítima de exigência fiscal indevida e, às fls. 1063 a 1064, relacionou notas fiscais referentes a saídas de combustíveis dos demais postos da Rede Caraíbas para o seu estabelecimento, bem como fez a juntada de cópias das citadas notas fiscais.

Em Decisão unânime, a 2ª Junta de Julgamento Fiscal julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor total de R\$438.317,75, mais multa de R\$50,00.

A preliminar de nulidade suscitada foi afastada, tendo o ilustre relator argumentado que o lançamento não feriu o princípio da segurança jurídica e nem impediu o sujeito passivo de exercer o seu direito à ampla defesa.

Quanto ao mérito, o relator explicou que, no seu voto, levará em conta apenas o resultado da última revisão fiscal (docs. fls. 905 a 1028), pois a controvérsia referente à revisão fiscal anterior restou esclarecida, tendo o autuante acatado o resultado da revisão fiscal, apesar de ter demonstrando algumas divergências quanto à aplicação da MVA. Ressaltou que o autuado, em relação a essa última revisão, acostou ao processo notas fiscais referentes a saídas de mercadorias da rede de postos Caraíba com destino ao estabelecimento autuado, as quais não foram consideradas no trabalho fiscal.

Afirmou que, dessa forma, restava apenas examinar se os citados documentos devem ser incluídos na auditoria de estoques objeto da última revisão fiscal, já que o sujeito passivo teve várias oportunidades de apresentar as provas de suas alegações, as quais foram examinadas por

prepostos fiscais estranhos ao feito, inclusive com o acompanhamento de representante da empresa.

Prosseguindo em seu voto, o ilustre relator assegurou que, nos documentos fiscais anexados às fls. 1068 a 1095, constam todos os dados cadastrais do estabelecimento autuado e, portanto, esses documentos fiscais deveriam ser considerados no levantamento das entradas de combustíveis.

Quanto às questões das perdas e aferições, o relator argumentou que, por tudo que foi dito e analisado nas revisões fiscais, estava convicto que elas já foram consideradas na auditoria de estoque, tomando por base os números que foram escriturados no LMC pelo contribuinte.

Tomando por base os demonstrativos retificados na última revisão fiscal (fls. 979, 988, 997, 1008 e 1017), o relator efetuou a inclusão das notas fiscais acostadas às fls. 1068 a 1095 nos levantamentos quantitativos e, em consequência, o débito tributário foi reduzido para R\$ 438.367,75, conforme demonstrativos às fls. 1119.

Considerando o valor da desoneração do sujeito passivo ultrapassava o limite previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, 2ª JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras deste CONSEF.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JJF, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário e, preliminarmente, suscitou a nulidade do lançamento, alegando que só comercializa com mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária e, portanto, não há o que se falar em falta de recolhimento do imposto. Diz que a exigência fiscal caracteriza a figura do *bis in idem*, além de ter o caráter de confisco. Para embasar sua alegação, transcreve doutrina, ementa de Acórdão deste CONSEF e o art. 150, IV, da Constituição Federal.

Adentrando no mérito, o recorrente afirma que as omissões apuradas decorrem da fragilidade do roteiro de auditoria empregado pela fiscalização, pois a escrituração do LMC pouco ou nada reflete a realidade, já que o imposto é recolhido por antecipação tributária.

Alega que todas as compras de combustíveis foram feitas com documentação fiscal e, além disso, uma parte da suposta omissão deve-se a permutas realizadas entre a matriz e as filiais. Aduz que, na defesa, apresentou planilhas que demonstravam a existência de omissões de saídas em postos de gasolina do mesmo grupo econômico. Diz que, como forma de elidir as infrações, traz à colação documentos comprobatórios de serviços de manutenção efetuados nas bombas do seu estabelecimento [nenhum documento foi anexado ao Recurso interposto até o momento].

Prosseguindo em suas alegações, o recorrente explica que integra um grupo econômico composto por uma rede de postos de combustíveis. Diz que em decorrência desse fato, da suposta omissão de entrada de mercadorias, há entradas que foram realizadas com notas fiscais de saídas dos Postos Caraíbas II e III, bem como entradas sem notas fiscais de saídas desses Postos.

Quanto às entradas de combustíveis com notas fiscais de saídas dos Postos Caraíbas II e III, o recorrente diz que as mercadorias foram inicialmente adquiridas em nome de contribuintes integrantes da referida rede e, posteriormente, foram remetidas à CNB Derivados de Petróleo. Frisa que as cópias das notas fiscais de saídas dos Postos Caraíbas II e III provam a origem das entradas e, portanto, não há o que se falar em falta de pagamento do imposto. Transcreve ementas de decisões proferidas por este CONSEF.

No que tange às entradas de combustíveis sem notas fiscais de saída dos Postos Caraíbas II e III, o recorrente alega que freqüentemente as remessas das mercadorias desses Postos para o seu estabelecimento eram feitas antes mesmo de chegarem ao seu destino original e, por esse motivo, nem sempre era emitida nota fiscal de saída dos Postos Caraíbas II e III com destino ao estabelecimento do recorrente. Diz que, como as mercadorias estavam enquadradas no regime de substituição tributária, a entrega da mercadoria em estabelecimento diverso do constante no documento fiscal não causava prejuízo ao Estado, conforme decisões proferidas por este CONSEF, cujo teor transcreveu. Afirma que juntou ao processo planilhas demonstrativas das entradas, onde dentro de um mesmo exercício os Postos Caraíbas II e III apresentam omissões de saídas, ao passo que a CNB Derivados de Petróleo apresenta omissões de entradas. Aduz que os

LMCs dos Postos de João Dourado e d Jacobina, com as respectivas notas fiscais, estão à disposição do fisco para qualquer comprovação.

Ao finalizar, solicita que o Auto de Infração seja declarado nulo ou, caso ultrapassada a preliminar de nulidade, venha a ser julgado procedente em parte. Também requer a posterior juntada de instrumento de mandato, bem como de documentos comprobatórios da origem das entradas e da manutenção das bombas.

A PGE/PROFIS, ao se pronunciar nos autos, afirmou que restou caracterizada a responsabilidade do recorrente pelo recolhimento do ICMS em razão da constatação de diferenças de estoques que comprovam a aquisição de combustíveis sem nota fiscal. Diz que a omissão de entrada de combustíveis conduz à conclusão de que houve aquisição dessa mercadoria sem nota fiscal, o que caracteriza a falta de pagamento anterior do imposto. Quanto à alegação pertinente às notas fiscais provenientes de outros Postos, afirma que tal argumento não veio acompanhado de prova. Opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário apresentado.

O processo foi incluído em pauta suplementar, tendo a 2^a CJF decidido enviá-lo em diligência à INFRAZ Irecê, para que auditor fiscal estranho ao feito atendesse às seguintes solicitações:

- a) verificar se as notas fiscais arroladas às fls. 1.068 a 1.095 foram registradas nos livros Registro de Saídas dos emitentes e Registro de Entradas do destinatário;
- b) informar se as referidas notas fiscais foram registradas nos LMCs do remetente e do destinatário das mercadorias;
- c) informar como as operações foram pagas;
- d) esclarecer quem fez o transporte das mercadorias;
- e) verificar se foram emitidos CTRCs para as prestações de serviço de transporte das mercadorias;
- f) pesquisar se há saídas das distribuidoras para os Postos Caraíbas II e III que coincidam em data, quantidade e combustível com as saídas consignadas nas notas fiscais acostadas às fls. 1068 a 1095.

Conforme os documentos de fl. 1.172, o recorrente e os Postos Caraíbas II e III foram reiteradamente intimados a apresentar os livros e documentos fiscais necessários ao cumprimento da diligência, porém as intimações não foram atendidas. As empresas alegaram que não encontraram os livros e documentos solicitados, os quais possivelmente estariam com os seus advogados em Salvador. Considerando que os livros e documentos solicitados não foram apresentados, inexistindo fato novo, o processo foi encaminhado à PGE/PROFIS para emissão de parecer conclusivo.

Ao examar o parecer de fls. 1.175 a 1.177, a ilustre representante da PGE/PROFIS afirma que o recorrente não traz aos autos elementos capazes de elidir a omissão de entradas apurada na auditoria, cujos demonstrativos foram corrigidos nas revisões realizadas ao longo do processo.

Referindo-se às notas fiscais de fls. 1.068 a 1.095, diz que a existência de notas fiscais não lançadas no livro Registro de Entradas e a recusa do recorrente em apresentar os livros solicitados na diligência conduzem à aplicação do disposto no art. 142 do RPAF/99. Diz que os documentos acolhidos pela 2^a JJF na Decisão recorrida devem ser excluídos do lançamento, tendo em vista que não foram trazidos aos autos os livros capazes de comprovar a sua veracidade, os quais deveriam estar na posse do recorrente.

Quanto aos demais aspectos do Recurso Voluntário, a procuradora reitera os argumentos contidos no parecer de fl. 1.151, tendo em vista que se mantêm inalterados os fatos ali analisados. Ao finalizar, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, excluindo-se, contudo, as notas fiscais acostadas às fls. 1.068 a 1.095.

O parecer acima foi ratificado pelo procurador assistente, Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário e pela reforma da Decisão da 2^a JJF para que sejam excluídas do lançamento as notas fiscais de fls. 1.068 a 1.095.

O processo foi submetido a nova pauta suplementar, tendo a 2^a CJF considerado que o processo está em condições de julgamento.

VOTO

Início o presente voto apreciando o Recurso Voluntário e, de pronto, afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo recorrente, pois só se pode afirmar que as mercadorias arroladas na autuação (combustíveis) tiveram o imposto pago pelo regime de substituição tributária quando tenham sido adquiridas acobertadas com documentação fiscal. No caso em lide, os levantamentos quantitativos detectaram operações de entradas de combustíveis desacompanhadas de documentação fiscal e, nessa situação, não se pode dizer que as mercadorias estavam com a fase de tributação encerrada, portanto, não há o que se falar em *bis in idem* ou em confisco.

Adentrando no mérito, constato que os levantamentos quantitativos de estoques efetuados pelo autuante apuraram diferenças de entradas e de saídas de combustíveis. Os equívocos apontados na defesa inicial e nas manifestações posteriores foram retificadas na segunda diligência, a qual foi efetuada por auditor fiscal estranho ao feito com o acompanhamento do advogado do recorrente, conforme atesta a declaração à fl. 904 dos autos.

O roteiro de auditoria fiscal aplicado, levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, é um roteiro largamente utilizado pela fiscalização estadual. Esse roteiro é realizado com base nos livros e documentos fiscais apresentados pelo próprio contribuinte e reflete, matematicamente, as movimentações das mercadorias arroladas nos levantamentos. Ao teor do disposto no art. 324 do RICMS-BA, o recorrente, por ser um posto de revenda de combustíveis, está obrigado a manter e a escriturar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), independentemente de estarem os combustíveis enquadrados no regime de substituição tributária, conforme já bem explicado na Decisão recorrida.

O recorrente alega que todas as operações de compras de combustíveis foram realizadas com documentação fiscal, porém a auditoria fiscal realizada e revisada por auditor fiscal estranho ao feito demonstra a ocorrência de operações de entradas e de saídas de combustíveis sem a devida documentação fiscal. Ressalto que, para fins do ICMS, vigora o princípio da autonomia dos estabelecimentos e, desse modo, as alegadas omissões de saídas ocorridas em outros postos da mesma rede não elidem as infrações arroladas no presente lançamento.

Quanto aos alegados serviços de manutenção efetuados nas bombas de combustíveis, tal fato não restou comprovado nos autos. Além disso, o recorrente afirmou que traria os documentos probantes, porém não os trouxe até o presente momento.

O recorrente também alega que ocorreram entradas de combustíveis no seu estabelecimento, provenientes dos Posto Caraíbas II e III, com e sem notas fiscais. As entradas de combustíveis não amparadas em documentação fiscal não podem ser consideradas na auditoria fiscal, pois não restaram provadas nos autos. Quanto às entradas acobertadas por documentação fiscal, observo que todas as notas fiscais apresentadas na defesa e nas manifestações posteriores já foram objetos de retificações efetuadas na diligência e na Decisão recorrida. Ressalto que, no Recurso Voluntário, não foi apresentada nenhuma nova nota fiscal ou fato novo que elidissem as omissões de entradas. Entendo que as decisões citadas pelo recorrente não se aplicam ao caso em tela, pois tratam de situações diversas da que se encontra em lide.

Pelo acima exposto, considero que as alegações recursais não se mostraram capazes de modificar a Decisão recorrida. Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

Passando a apreciar o Recurso de Ofício interposto pela 2^a Junta de Julgamento Fiscal, entendo que foi correto o posicionamento da Primeira Instância ao acatar o resultado da segunda diligência, pois o trabalho diligencial encontra-se respaldado em documentos probantes e demonstrativos acostados ao processo, bem como foi realizado por auditor fiscal estranho ao feito com o acompanhamento do advogado do recorrido.

Todavia, entendo que a Decisão recorrida merece reparo quanto às notas fiscais acostadas às fls. 1.068 a 1.095, as quais entendo que não devem ser incluídas nos respectivos levantamentos quantitativos de estoques, uma vez que não se referem a efetivas operações de entradas de combustíveis, conforme passo a me pronunciar.

As notas fiscais de saídas emitidas pelos Postos Caraíbas II e III, anexadas às fls. 1.068 a 1.095, não foram escrituradas nos livros Registro de Entradas do recorrente, consoante determina a legislação. Essas notas fiscais não possuem qualquer evidência que circularam acompanhando as mercadorias. Além disso, essas notas fiscais, referentes a operações em atacado, foram emitidas por postos de revenda de combustíveis, em clara violação às determinações da Agência Nacional de Petróleo (ANP) que proíbem tal prática.

Apesar de entender que as notas fiscais acostadas ao processo não se referiam a efetivas operações de circulação de mercadorias, visando buscar a verdade material dessas operações, o processo foi convertido em diligência, porém o recorrente e os Postos Caraíbas II e III, apesar de reiteradamente intimados, não apresentaram nenhum dos livros e documentos solicitados, os quais seriam capazes de comprovar as efetivas operações consignadas nas notas fiscais em questão. O recorrente e os citados Postos alegaram que os referidos livros e documentos não foram encontrados e, possivelmente, estava com seus advogados em Salvador – diga-se de passagem, que parte dos livros e documentos era referente a um período ainda não abrangido pela decadência e, portanto, deveria estar à disposição do fisco, nos termos da legislação tributária estadual. Assim, o recorrente e os dois Postos do mesmo grupo deixaram de comprovar fato controverso com elementos probantes que obrigatoriamente deveriam estar em seu poder.

Pelo acima comentado, entendo que as notas fiscais acostadas às fls. 1.068 a 1.095 não refletem efetivas operações de circulação de mercadorias. Desse modo, essas notas fiscais não devem ser incluídas nos levantamentos quantitativos de estoques e, em consequência, as infrações que compões o Auto de Infração devem ser mantidas conforme apuradas pelo segundo diligenciador, auditor fiscal João da Silva Borges, consoante informação, demonstrativos e documentos acostados às fls. 905 a 1028 dos autos.

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para julgar o Auto de Infração procedente em parte, no valor de R\$508.612,78, conforme apurado na segunda diligência, ficando o demonstrativo de débito de acordo com o apresentado à fl. 1024.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício interposto e **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269610.0018/03-7, lavrado contra **C.N.B. DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$508.393,36**, sendo R\$119.686,01, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$21.029,31 e 70% sobre R\$98.656,70, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e mais R\$388.707,35, acrescido das multas de 60% sobre R\$125.005,10 e 70% sobre R\$263.702,25, previstas no mesmo artigo e lei citados, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de **R\$219,42**, previstas no inciso XXII do citado dispositivo legal, com os acréscimos moratórios previstos pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

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