

PROCESSO - A. I. Nº 060624.0041/06-0
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - MACTRA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 2ª JJF nº 0119-02/07
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 21/08/2008

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0251-11/08

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA, ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO: **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. As diferenças nas entradas apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoques não autorizam concluir, no caso concreto, pela falta de recolhimento do tributo lançado. A prova indireta não é idônea para fins de tornar certa a ocorrência do fato gerador do tributo, impondo-se, destarte, a manutenção da decisão objurgada, que decretou a improcedência da autuação. Recurso **NÃO PROVIDO**. Vencido o voto do relator. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recurso de Ofício, previsto no art. 169, I, “a-1”, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, impetrado pela 2ª JJF, através do Acórdão nº 0119-02/07, que julgou Improcedente o Auto de Infração em epígrafe.

A acusação fiscal é de que o recorrido deixou de recolher ICMS no montante de R\$140.117,26, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, relativo aos exercícios de 2002 a 2004, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis), como também por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado.

A Decisão recorrida julgou o Auto de Infração improcedente, após análises das provas documentais anexadas às razões de defesa, às fls. 99 a 149 dos autos, por considerá-las “*bastantes convincentes, eis que, restou evidenciado que alguns documentos fiscais não foram incluídos no levantamento das entradas, inclusive que houve recebimento de mercadorias acobertadas por notas fiscais em nome da filial situada no município de Barreiras*”. Assim, após acolher as provas apresentadas e efetuar a inclusão das notas fiscais não computadas no levantamento fiscal, bem como, as quantidades que foram descarregadas no estabelecimento autuado através de notas fiscais de outro estabelecimento, com exceção do produto “JET-A1” no ano de 2004, apurou diferenças de saídas em todos os produtos auditados, situação em que, por se tratar de produtos com imposto já pago por antecipação, não existe nenhum imposto a ser exigido do contribuinte.

Quanto ao produto “JET-A1”, relativo ao ano de 2004, embora tenha ocorrido diferença de entrada, entende a JJF que não deve ser exigido o imposto, tendo em vista a pequena diferença constatada (314,30 l) está dentro da margem de perda prevista na Portaria nº 26/92 da ANP – Agência Nacional de Petróleo.

A JJF recorre de ofício da presente Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, conforme legislação.

Por sua vez, o contribuinte, em sua impugnação ao Auto de Infração, dentre outras alegações, questiona a alíquota aplicada, bem como a forma como foi calculada a base de cálculo do

imposto em função da margem de valor adicionado (MVA), por entender que os valores lançados divergem completamente dos preços praticados.

Diante de tais considerações, na assentada de julgamento do dia 21/08/2007, foi decidido pela 1ª CJF converter o PAF em diligência para que a ASTEC do CONSEF, a partir dos levantamentos da autuante, procedesse ao seguinte:

1. Incluisse ao levantamento quantitativo de entradas a Nota Fiscal de nº 036071 (fl. 104), relativa à aquisição, no exercício de 2003, de 1.480 litros de SHELL AERO JET, como também a de nº 1088 (fl. 139), relativa à devolução de vendas de 11.000 litros de JET-A1, no exercício de 2004;
2. Quanto à primeira infração, calculasse o preço médio unitário de cada produto, nos respectivos exercícios, desindexados da substituição tributária promovida pelo fornecedor, apurando as bases de cálculo correspondentes e aplicando a alíquota de 17% para todos os produtos;
3. Inerente à segunda infração, apurasse a base de cálculo aplicando a MVA de 30%, inclusive para o produto “AVGAS 100”, conforme previsto na cláusula 3ª, § 11, III, “a” e “c” do Convênio ICMS 03/99, aplicando a alíquota de 17%, para todos os produtos, na apuração do imposto.

Assim, após tais retificações, a ASTEC apurou os débitos das infrações 1 e 2 de R\$50.083,93 e R\$15.025,17, respectivamente, conforme Parecer nº. 081/2008 e demonstrativos às fls. 176 a 181 dos autos.

A recorrida, manifestando-se sobre o resultado da diligência, reitera seus argumentos defensivos de que houve erro pela distribuidora no preenchimento de algumas Notas Fiscais (028873; 028874; 029292; 032958 e 032968), ao consignar como produto “Shell Jet A-1”, quando o correto seria “Shell Aerojet”, assim como algumas notas fiscais do produto AVGAS constam equivocadamente como destinatário o estabelecimento em Barreiras/BA, pois, efetivamente, o produto ingressou no estabelecimento de Salvador. Por fim, na improvável hipótese de desconsideração destas notas fiscais, com a manutenção do débito indicado na diligência, requer a aplicação da proporcionalidade instituída na Instrução Normativa nº. 56/2007, uma vez que as exigências derivam de omissão de entradas de mercadorias, o que gera presunção legal de omissão de saídas anteriores.

Já a autuante optou pela manutenção do seu manifesto anterior.

VOTO VENCIDO

Do exame do Recurso de Ofício, impetrado pela 2ª JJF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, constato que foram consideradas as alegações do contribuinte de que:

- O SHELL AEROJET nada mais é do que o SHELL JET-A1 acrescido de aditivos anticongelantes e dissipadores de cargas eletrostáticas, logo produtos do mesmo gênero. Por conta disso aduz que um produto foi confundido por outro, sendo redigido incorretamente pela distribuidora nas seguintes Notas Fiscais: 028873; 028874; 029292 (inerentes ao ano de 2002 e no total da diferença apurada de 7.185 litros), 032958 e 032968 (inerente ao ano de 2003 no total de 614 litros).
- Falta de inclusão no levantamento de entrada da Nota Fiscal nº 036071, relativa ao exercício de 2003, correspondente à aquisição de 1.480 litros de SHELL AEROJET, que juntamente com as duas notas fiscais acima elimina a diferença de entrada apurada no levantamento fiscal de 2.094 litros.
- A efetiva entrada do produto “AVGAS 100” ocorreu no estabelecimento de Salvador e não de Barreiras, como consta das Notas Fiscais nº: 148599; 148692 (exercício de 2002, no total de 64.000 litros); 153368; 153804 (exercício de 2003, no total de 64.000 litros) e 177546 (exercício de 2004, no total de 32.000 litros), do que, como prova de sua alegação, anexa “Controle dos Tanques do PA” (fls. 120 a 132 dos autos).

Assim, diante de tais considerações e dos exames dos documentos apresentados na defesa, entendeu a JJF de que *“os esclarecimentos e as comprovações do patrono do autuado são bastante convincentes, eis que, restou evidenciado que alguns documentos fiscais não foram*

incluídos no levantamento das entradas, inclusive que houve recebimento de mercadorias acobertadas por notas fiscais em nome da filial situada no município de Barreiras”, de cujo entendimento não acolho, em razão de que:

- Não restou devidamente comprovada nos autos a alegação de que o combustível “SHELL AVGAS 100”, constante dos documentos fiscais destinados à filial de Barreiras, tenha, efetivamente, sido recebido pelo estabelecimento matriz, ora autuado, uma vez que o controle interno do recorrente (Controle dos Tanques do P.A.) não possui valor probante que venha a destituir a prova dos próprios documentos fiscais, como também não foram demonstrados os respectivos registros na escrita fiscal do estabelecimento autuado, assim como qualquer levantamento do estoque existente na filial de Barreiras de forma a justificar, numericamente, que o estoque do aludido produto está correto, sem as citadas notas fiscais. Ademais, inexistem nos autos qualquer providência junto ao emitente para regularização da situação, apesar de aventada às razões de defesa, sem, contudo, efetivada.
- Também não foi comprovada a alegação de que o produto “SHELL AEROJET”, objeto do levantamento fiscal realizado nos exercícios de 2002 e 2003, foi redigido incorretamente pela distribuidora como “SHELL JET-A1”, quando da emissão das Notas Fiscais: 028873; 028874; 029292, 032958 e 032968. Apenas aduz o contribuinte, em sua impugnação, que obteve uma *“Declaração da própria Shell no sentido de que se equivocou ao elaborar aquelas notas fiscais de saída”* e que *“Esses documentos, contudo, encontram-se ainda sob poder da distribuidora, não havendo previsão para sua liberação, em razão da complexa estrutura administrativa e jurídica que possui”*.

Porém, está correta a Decisão recorrida quanto à sua posição de acolher a alegação do contribuinte de que não foi incluída no levantamento fiscal a Nota Fiscal nº 036071 (fl.104), relativa ao exercício de 2003, correspondente à aquisição de 1.480 litros de SHELL AEROJET, pois, efetivamente, a autuante não a incluiu no seu levantamento fiscal, conforme se pode observar do cotejo do documento fiscal, à fl. 104, com o “Levantamento Quantitativo das Entradas”, às fls. 36 e 37 dos autos. Portanto, deduzindo-se os 1.480 litros da omissão de entradas apurada de 2.094 litros (fl. 33) remanesce a omissão de 614 litros, relativa ao produto “AEROJET”, no exercício de 2003.

Também acertou a JJF em considerar a Nota Fiscal de nº 1088 (fl. 139), relativa à devolução de vendas de 11.000 litros de JET-A1 no exercício de 2004, não incluída no levantamento fiscal da autuante, que deduzido da omissão de entradas de 11.315 litros remanesce a diferença de 315 litros entrados sem documento fiscal.

Contudo, para se restabelecer parte do débito exigido no Auto de Infração, se verificou a necessidade de encaminhar os autos para a ASTEC do CONSEF para, quanto à primeira infração, calculasse o preço médio unitário de cada produto, nos respectivos exercícios, desindexados da substituição tributária promovida pelo fornecedor, apurando as bases de cálculo correspondentes e aplicando a alíquota de 17% para todos os produtos e, inerente à segunda infração, apurasse a base de cálculo aplicando a MVA de 30%, inclusive para o produto “AVGAS 100”, conforme previsto na cláusula 3ª, § 11, III, “a” e “c” do Convênio ICMS 03/99, aplicando a alíquota de 17%, para todos os produtos, na apuração do imposto.

Assim, após tais retificações, a ASTEC apurou os débitos das infrações 1 e 2 de R\$50.083,93 e R\$15.025,17, respectivamente, conforme Parecer 081/2008 e demonstrativos às fls. 176 a 181 do PAF, do que concordo.

Quanto à pretensão de aplicação da proporcionalidade prevista na Instrução Normativa nº. 56/2007 não se aplica aos casos em análise, pois se está a se exigir o imposto por responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (combustíveis), como também por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, logo exigências diferentes da presunção legal de omissão de saídas anteriores.

Diante do exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício para modificar a Decisão recorrida e restabelecer a exigência fiscal no montante de R\$65.109,10.

VOTO VENCEDOR

Após minucioso exame dos autos, cheguei a entendimento diverso daquele adotado pelo nobre relator, principalmente por entender que, na hipótese em apreço, existem circunstâncias peculiares que impõem o afastamento da cobrança engendrada por conduto do presente auto de infração.

Em primeiro lugar, constata-se que ambas as infrações embasam-se em prova indireta da ocorrência do fato gerador, ou seja, não há a comprovação direta de que o contribuinte tenha de fato adquirido combustíveis desacompanhados da respectiva e imprescindível documentação fiscal. Em verdade, procedeu o autuante ao levantamento quantitativo de estoques do estabelecimento fiscalizado, apurando diferenças na entrada da referida mercadoria, com base em que efetuou o lançamento do tributo devido na condição de responsável solidário (infração 1), bem como o imposto devido a título de antecipação tributária de responsabilidade do próprio autuado (infração 2).

Com curial, a diferença nas entradas da mercadoria não representa prova efetiva do fato gerador do ICMS; consiste, sim, num forte indício de que o fato imponente tenha ocorrido e, por isso, justifica-se, via de regra, a autuação.

Não obstante seja plenamente válida a utilização da prova indireta como meio legítimo de constituição do crédito tributário, até mesmo porque na maioria das vezes é impossível comprovar diretamente a ocorrência do fato gerador que já se exauriu no tempo, é necessário perquirir, caso a caso, se está presente o liame que relaciona o indício ou a presunção à conduta ilícita do contribuinte que enseja o lançamento do tributo.

Isso porque, consoante leciona Maria Rita Ferragut, o indício ***“é todo vestígio, indicação, sinal, circunstância e fato conhecido apto a nos levar, por meio do raciocínio indutivo, ao conhecimento de outro fato, não conhecido diretamente”*** (in Presunções no Direito Tributário, São Paulo, Dialética, 2001, p. 50).

Como se vê, a aceitação da prova indireta (indícios e presunções, principalmente) está necessariamente ligada à forte probabilidade de que o fato não conhecido diretamente ocorreu; em outras palavras, o indício ou a presunção tem de se apto a fazer concluir pela ocorrência do fato que se pretende provar.

No presente auto de infração, a mercadoria que ensejou a cobrança do ICMS consiste em combustíveis de aviação, o que já nos remete a um sistema bastante rígido de controle, que vai desde o processo produtivo, passa pela distribuição e transporte, culminando com a entrada dos produtos em estabelecimentos aeroportuários, que igualmente seguem regramentos burocráticos, com vistas a garantir a segurança no tráfego aéreo e a integridade de todos aqueles que estão envolvidos nessa complexa engrenagem.

Logo, não se pode concluir como provável a conduta do contribuinte de ter adquirido mercadoria sem nota fiscal, pois, para tanto, teria de se esquivar da fiscalização em todos os momentos já mencionados, escapando, inclusive, da atuação rigorosa dos órgãos estaduais e federais, seja nos postos fiscais das rodovias, seja, repita-se, nas repartições aeroportuárias, que, como cediço, possuem forte estrutura física e servidores treinados para inibir práticas contrárias à lei ou que possam pôr em risco a aviação civil.

A par disso, as alegações defensivas do contribuinte são plenamente verossímeis, porquanto apontam, em primeiro lugar, para a notória restrição do mercado de combustíveis de aviação e para a exclusividade de seu contrato com a Shell Brasil S/A.

Depois, o contribuinte indicou a existência de equívoco aceitável e em pequena proporção com relação aos produtos SHELL AEROJET e JET A1, afirmando que houve indicação errônea por parte da empresa emissora da nota fiscal de venda. A razoabilidade e a amplitude de defesa impedem a rejeição desse argumento do contribuinte, pois, como já adiantei, o equívoco é plenamente

aceitável e limita-se a poucas notas fiscais. Tal circunstância, aliada a todas as peculiaridades já mencionadas, conferem plausibilidade à tese defensiva.

De outro lado, atribuir ao contribuinte o ônus de comprovar que o equívoco foi praticado por preposto da Shell do Brasil S/A é o mesmo que lhe usurpar o direito à defesa. Ora, sabe-se bem que uma empresa de grande porte muito dificilmente emitiria qualquer declaração nesse sentido, com receio de ser alvo de ação fiscal ou mesmo de sofrer penalidade por parte dos próprios agentes do Fisco.

No que concerne ao produto AVGAS, a alegação do contribuinte de que, apesar da nota fiscal indicar como destinatário o estabelecimento de Barreiras, a mercadoria foi descarregada em Salvador, também contém a verossimilhança necessária ao seu acatamento. Primeiro, reitera-se toda a análise feita quanto às dificuldades de se obter declarações da Shell do Brasil S/A no sentido de que cometeu o indigitado equívoco, sendo, pois, quase impossível que o contribuinte consiga trazer ao feito essa prova.

Além disso, das notas fiscais relativas ao produto AVGAS, verifica-se que a temperatura ambiente do local em que foi descarregada, entre 27°C e 30°C, se aproxima muito mais da temperatura da cidade de Salvador, no final da primavera e durante o verão, do que da cidade de Barreiras, situada no extremo oeste do Estado, onde as temperaturas durante o dia são conhecidamente mais elevadas em tais estações.

Em reforço a tal conclusão, pode-se constatar que o contribuinte trouxe aos autos documento interno denominado “Controle de Tanques”, do qual constam como tendo sido descarregadas em Salvador as mercadorias relativas às notas fiscais que estavam direcionadas à cidade de Barreiras. A afirmação de que este documento, por ser particular e unilateralmente emitido, não serve como prova da alegação do contribuinte, a meu ver, é descabida, pois até os livros e registros contábeis e fiscais, assim eleitos por lei, são produzidos e emitidos pelo próprio contribuinte, a quem compete lançar unilateralmente todas as informações, o que, entretanto, não lhes retira o valor probante.

Com todas essas considerações, comungo com o entendimento firmado pela JJF, pois entendo que as diferenças nas entradas apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoques não autorizam concluir, no caso concreto, pela falta de recolhimento do tributo lançado. A prova indireta não é idônea para fins de tornar certa a ocorrência do fato gerador do tributo, impondo-se, destarte, a manutenção da decisão objurgada, que decretou a improcedência da autuação.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **NAO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **060624.0041/06-0**, lavrado contra **MACTRA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA**.

VOTO VENCEDOR – Conselheiros (as): Fábio de Andrade Moura, Oswaldo Ignácio Amador, Valnei Sousa Freire, Sandra Urânia Silva Andrade e Denise Mara Andrade Barbosa.

VOTO VENCIDO – Conselheiros: Fernando Antônio Brito de Araújo.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de julho de 2008.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

FERNANDO ANTONIO BRITO DE ARAÚJO – RELATOR/VOTO VENCIDO

FÁBIO DE ANDRADE MOURA – VOTO VENCEDOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS