

PROCESSO - A. I. Nº 022073.7887/07-6
RECORRIDA - CELTA COMERCIAL LTDA. (POSTO IPITANGA)
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1º JF nº 0048-01/09
ORIGEM - INFAZ VAREJO
INTERNET - 11/08/2009

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0193-11/09

EMENTA: ICMS. 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. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação ou se ainda se encontram em estoque, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Com base em revisões procedidas através de diligências, os valores dos débitos relativos às infrações 1 e 2 foram reduzidos, resultando na manutenção parcial dessas imputações, enquanto que as infrações 3 e 4 restaram desconstituídas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado contra a Decisão da 1ª JF pertinente ao Acórdão nº 0048-01/09 que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 30/10/2007, através do qual foi efetuado o lançamento do ICMS no valor de R\$104.742,08, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

1. deixou de recolher ICMS, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 1998, 2001 e 2002, exigindo imposto no valor de R\$68.307,01, acrescido da multa de 70%;
2. deixou de recolher ICMS, 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, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 1998, 2001 e 2002, exigindo imposto no valor de R\$18.445,94, acrescido da multa de 60%. Consta que se refere à omissão de entradas de combustíveis;
3. deixou de recolher ICMS, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício aberto de 2003, exigindo imposto no valor de R\$ 14.034,63, acrescido da multa de 70%;

4. deixou de recolher ICMS, 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, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício aberto de 2003, exigindo imposto no valor de R\$3.954,50, acrescido da multa de 60%.

Na análise dos autos, a 1ª JJF indica se tratar de nova ação fiscal recomendada pelo CONSEF à autoridade fazendária da jurisdição fiscal do contribuinte, através dos Acórdãos JJF 0355-03/04 e CJF 0386-11/04, os quais julgaram nulo o Auto de Infração nº 114135.0007/03-8, aduzindo que a respeito o autuado pleiteou a nulidade desta nova autuação, sob alegação de que este lançamento foi efetuado com a mesma fundamentação e com os mesmos valores do anterior.

Os Srs. Julgadores não acatam esse pleito, porque o primeiro Auto de Infração foi julgado nulo em virtude de ter-se fundamentado na presunção de omissão de saídas anteriores de mercadorias tributáveis, o que é incorreto, desde quando a atividade econômica do autuado é o comércio varejista de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (combustíveis), assim, sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, o que as desonera de tributação nas operações internas subsequentes. Desta forma, restou visto que a nulidade da autuação anterior decorreu de vício formal no procedimento.

Seguem observando que no presente lançamento, as imputações foram separadas em quatro infrações, as quais tiveram a mesma fonte, ou seja, lastreadas em levantamento quantitativo de estoques, e foram indicadas adequadamente de acordo com as respectivas ocorrências e seguindo as regras constantes do RICMS/97 e da Portaria nº. 445/98.

Portanto, a exigência do imposto ao sujeito passivo se dá por sua condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros, desacompanhadas de documentação fiscal, com cálculo do tributo apurado em função do valor acrescido.

Verificando que o Auto de Infração foi lavrado seguindo a determinação prevista no art. 21 do RPAF/99, julgam não proceder o pleito do autuado quanto ao julgamento pela nulidade.

Quanto à alegação de arbitrariedade e confisco, pois que competiria à Distribuidora a responsabilidade pelo pagamento do imposto, salientam os i. Julgadores que no caso em comento a irregularidade apurada se tratou de ingresso das mercadorias no estabelecimento do impugnante desacompanhadas da correspondente documentação fiscal, de conformidade à legislação tributária a qual prevê que a responsabilidade deve ser atribuída ao contribuinte onde se verifique a prática da irregularidade.

Em decorrência às razões acima expostas, concluem descaber a exclusão das multas, adequadamente aplicadas com base no disposto na Lei nº 7.014/96.

Passando ao comento da alegação do autuado, de que não fora realizada uma vistoria em seu estabelecimento ou mesmo emitido termo de abertura de fiscalização, informa a ilustre JJF que de acordo com o disposto no art. 173, inciso II do CTN, a Fazenda Pública detém o direito de constituir o crédito tributário, até o final de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado. Tendo o Termo de Início de Fiscalização sido emitido em 31/10/2003, torna evidente a sustentação do presente lançamento. Apontam, ademais, constar novo Termo de Início à fl. 09 dos autos.

A alegada improcedência dos créditos exigidos através do Auto de Infração, relativos ao período compreendido até 31/12/2001, sob a alegação de ter decaído o direito de lançamento do crédito tributário pela Fazenda Pública Estadual, justificam os Srs. Julgadores terem observado que enganadamente o autuado entendeu que a contagem do prazo para constituição de ofício do crédito tributário, nesse caso, deveria ter como marco inicial para verificação da decadência a

data de ciência da lavratura do Auto de Infração. Razão não assiste a essa interpretação, dado que; a) as regras do art. 173, inciso I do CTN, que são as mesmas previstas no art. 107-A, inciso I do Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81) e no art. 965, inciso I do RICMS/97, prevêm que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado; b) a incidência da regra do art. 150, § 4º do CTN diz respeito às situações nas quais a lei não fixa prazo à homologação, o que não ocorre no caso presente, conforme explicitado acima.

No fato posto, o prazo inicial para a contagem referente ao período objeto do questionamento (exercícios de 1998 e de 2001) deu-se em 01/01/2002, com prazo final em 31/12/2006. Tendo a ação fiscal se iniciado em 31/10/2003, (data de emissão do Termo de Início de Fiscalização), e o lançamento ocorrido em 31/12/2003, não há que se falar em decadência.

Destacam ter sido esse o entendimento deste CONSEF em reiteradas decisões, a exemplo dos Acórdãos CJF nºs 0113/12-05, 0102/12-05 e 0004-11/06, e 0009-12/08.

Informam valer na oportunidade lembrar que tendo em vista que o lançamento em lide decorreu do julgamento pela nulidade do Auto de Infração anterior, há que se considerar, neste caso, a regra acima citada, que se observa no art. 173, inciso II do CTN, de que a extinção do direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, somente ocorre após cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado. Salientam que o Acórdão atinente à nulidade da autuação anterior foi datado de 28/10/2004, enquanto que a lavratura do presente Auto de Infração se deu em 30/10/2007, estando, portanto, em consonância com a regra acima delineada.

Desta forma, descartam a argumentação de que tenha ocorrido o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Voltando-se ao mérito do presente Auto de Infração, o qual foi lavrado para exigir ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, apontam que as infrações 1 e 3 correspondem à exigência do imposto em decorrência da atribuição de responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas da pertinente documentação fiscal. Já as infrações 2 e 4 cobram imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, em relação às mesmas mercadorias. Enquanto as infrações 1 e 2 se referem aos exercícios fechados de 1998, 2001 e 2002, as infrações 03 e 04 decorrem de apuração no exercício aberto de 2003. Atestam que a fiscalização aplicou procedimentos em total sintonia com as regras estabelecidas na Portaria nº 445/98.

Comentam que o sujeito passivo atuando no comércio varejista de combustíveis, como tal, normalmente deveria receber as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação tributária. Entretanto, na situação em análise, exige-se; a) o imposto devido, por solidariedade; b) o imposto devido, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, decorrente da omissão de registro de entradas de combustíveis em seu estabelecimento.

Observam que os resultados decorrentes do levantamento original foram substancialmente alterados pelo próprio autuante e posteriormente por revisor da ASTEC/CONSEF, em procedimento de realização de diligência cuja solicitação fora encaminhada pela 2ª Junta de Julgamento Fiscal. Destacam, além disso, que os resultados apresentados no Parecer ASTEC nº 109/2004 não foram apreciados na Decisão prolatada pela 3ª JJF, devido ao fato de terem observado a ocorrência de vício formal no procedimento fiscal, mesmo entendimento apresentado no Acórdão proferido pela 1ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Comentam que por estas razões e tendo em vista que no novo lançamento ocorrera mudança do fulcro da autuação, o autuante responsável pela lavratura do Auto de Infração em questão afirmara ter ficado impossibilitado de refazer os exercícios de 1998 a 2001, tendo então a 1ª JJF determinado à realização de diligência pela ASTEC, para que fosse verificado se os resultados das modificações efetivadas anteriormente poderiam se aplicar ao presente caso, visando oferecer

respaldo e segurança ao julgamento. E que o Auditor Fiscal Raimundo Oliveira dos Santos apresentou esclarecimentos atinentes aos resultados constantes do Parecer ASTEC nº 109/2004, bem como às modificações processadas pelo primeiro preposto fiscal autuante.

Considerando então que as infrações concernentes à presente autuação, bem como as referentes ao Auto de Infração anterior, ambas se referem a levantamento quantitativo de estoques, e que a modificação implementada pelo primeiro autuante tem pertinência com os dados que serviram de base para a exigência tributária, e ainda que o referido Parecer traz uma análise de todas as questões levantadas pelo autuado, concluem que os referidos resultados são aplicáveis ao novo lançamento.

Da revisão efetivada pelo autuante, observam que no caso do lançamento referente a álcool no exercício de 1998, foram modificados os resultados iniciais, apontando que nada havia a tributar. Da mesma forma, demonstrou que não restara nenhuma diferença a ser exigida em relação à gasolina comum e a diesel fórmula no exercício de 2003.

Dizem que igual raciocínio se aplica aos resultados constantes do Parecer ASTEC nº 109/2004, haja vista que a nova autuação se fundamentou nos mesmos fatos impositivos decorrentes do levantamento quantitativo de estoques originalmente realizado. Assim é que, com exceção da diferença remanescente constatada no exercício de 2001, atinente à gasolina fórmula Shell, as demais diferenças apontadas restaram inexistentes.

Destacam que na lavratura do novo Auto de Infração não foram verificados os elementos correspondentes às modificações inseridas no curso do processo anterior, isto significa que o procedimento não foi refeito, tendo sido processada apenas uma mudança das imputações. Concluem que, os dados relativos ao Auto de Infração nulo não tendo sido modificados, é justificável a aplicação das mencionadas alterações em sua totalidade à presente autuação.

Em seguida, detalham os resultados contidos no mencionado Parecer de nº. 109/2004, os quais adotam integralmente na presente análise:

“exercício de 1998: a) álcool – na informação fiscal o autuante reconheceu o erro relativo a 27.000 litros, retificando a quantidade de 30.008,30 litros para 3.008,30 litros. Na revisão da ASTEC foi constatado o lançamento de 586,70 litros de álcool no LMC. Tendo em vista que a diferença restante ficou na margem de 0,5% correspondente à aferição, acatada pelo INMETRO, não se verificou omissão nesse item;

b) gasolina fórmula Shell – foi constatada a aferição no LMC de 300 litros de gasolina, não restando nenhuma diferença;

c) gasolina comum – a conclusão do Parecer indicou que efetivamente os bicos 5 e 6 registraram vendas de álcool aditivado e de gasolina comum, além de confirmar o registro de 866 litros como aferição, restando a diferença de 353 litros, quantidade no limite de tolerância do INMETRO. Assim, inexistiu a diferença apontada;

Exercício 2001: a) gasolina fórmula Shell – a ASTEC apurou aferições de 3.735 litros, que abatendo da quantidade de 5.307 litros apontada como entrada sem nota fiscal, restam 1.572 litros. Considerando a tolerância do INMETRO, de 889,42 litros, resta uma diferença a ser considerada como presunção de entradas de 682,58 litros, que ao preço médio de R\$ 1,8861 e à alíquota de 27%, resulta no ICMS de R\$ 289,67 e substituído de R\$ 57,93, totalizando R\$ 347,61;

b) álcool comum – tendo sido deduzidos 3.017 litros de combustível como aferição, da diferença de 3.305 litros apontada pelo autuante, restou uma quantidade negativa de 12 litros, não ocorrendo, assim, nenhuma omissão de entradas sem nota fiscal;

c) diesel fórmula – foram apurados 1.906 litros como aferição; a Nota Fiscal nº. 226.466 registra 5.000 litros de gasolina tipo C granel e 5.000 litros de gasolina fórmula Shell, tendo sido emitida em substituição à Nota Fiscal nº. 226.381, que acompanhou equivocadamente o carregamento, onde constavam 5.000 litros de diesel e 5.000 litros de gasolina tipo C granel. Assim, foi apurada uma omissão de entradas de 2.358 litros, considerando dentro da tolerância do INMETRO, não restando quantidade a ser tributada;

exercício de 2002: a) gasolina comum – foi demonstrado que entre as leituras havia uma variação de 722,88 litros; tendo em vista que entre as datas de início de operação dos bicos até 30/06/2002 ocorrera uma saída de 103.890 litros e o cálculo com o início de registro zerado resultou em 110.219 litros, é admissível aceitar que tenha ocorrido o erro alegado pelo contribuinte, resultando numa diferença de 1.028,50 litros, compatível com o nível de tolerância do INMETRO, não restando valores a serem tributados;

b) gasolina fórmula – a diligência apurou o registro de 2.667 litros de aferição no LMC, resultando na diferença negativa de 1.138,40 litros, o que indica inexistir valores a serem tributados;

c) álcool hidratado – no Parecer foi verificado o registro no LMC de 2.284 litros. Além disso, consta documento que atesta que os bicos iniciaram operação a partir dos números indicados pelo impugnante; como foi apurada uma diferença negativa de 731,90 litros, inexistiu diferença a ser tributada;

exercício de 2003: a) gasolina comum – foi confirmado que em relação a esse item o autuante em sua informação fiscal já retificara o lançamento, apurando que nada havia a tributar;

b) diesel fórmula – também neste caso, constatou-se que na fase da informação fiscal o autuante retificou o lançamento, apurando que não existia a diferença inicialmente encontrada;

c) álcool hidratado – na diligência foram apurados 3.002 litros registrados como aferição, gerando a retificação dos dados do levantamento, resultando na diferença negativa de 465 litros de combustível, não existindo valores a tributar;

d) gasolina fórmula Shell – como foi comprovada uma quantidade de 3.432 litros de aferição, esse resultado implicou numa diferença negativa de 817 litros, indicando a inexistência de débitos”.

Em conclusão, consideram que a omissão de entradas, efetivamente constatada, se referiu à quantidade de 889,42 litros de gasolina fórmula Shell, verificada no exercício de 2001. Portanto, as infrações 1 e 2 do presente Auto de Infração, restam caracterizadas de forma parcial, nos respectivos valores de R\$289,67 e de R\$57,93, totalizando R\$347,60. Quanto às infrações 3 e 4, restam totalmente descaracterizadas.

Julgam pela Procedência Parcial do Auto de Infração.

VOTO

Nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10.10.00 esta Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF aprecia o presente Recurso de Ofício.

Nas preliminares, o autuado apresentou manifestações alegando que o lançamento de ofício foi efetuado com a mesma fundamentação e com os mesmos valores do lançamento anterior.

Em verdade, e de conformidade ao informado pelo ilustre relator da 1ª Instância verifico que o Auto de Infração anterior, referido pelo autuado, foi julgado nulo em virtude de fundamentação equivocada.

Alegou também a existência de arbitrariedade e confisco, pois o imposto é da responsabilidade da Distribuidora.

Ausentes no PAF as alusões promovidas pelo autuado, eis que no caso em comento a irregularidade apurada se tratou de ingresso das mercadorias no estabelecimento do impugnante desacompanhadas da correspondente documentação fiscal, derivando desse fato a responsabilidade prevista na legislação tributária, a qual incumbe ao contribuinte onde se verifique a prática da irregularidade. Vejo descaber a pleiteada exclusão das multas, adequadamente aplicadas com base no disposto na Lei nº 7.014/96.

Há ainda comento do autuado, de que não fora realizada uma vistoria em seu estabelecimento ou mesmo emitido termo de abertura de fiscalização.

Destaco, de conformidade ao disposto no art. 173, inciso II do CTN, que a Fazenda Pública detém o direito de constituir o crédito tributário, até o final de cinco anos contados da data em que se tornar definitiva a Decisão que houver anulado o lançamento anteriormente efetuado. Tendo o Termo de Início de Fiscalização sido emitido em 31/10/2003, se torna evidente a sustentação do presente lançamento, além de nas fl. 09 dos autos constar novo Termo de Início de Fiscalização.

Isto torna desconsiderada a argumentação defensiva do autuado de que tenha ocorrido o cerceamento ao direito de defesa e prejuízo ao contraditório.

Na diligência (Parecer ASTEC nº 209/2008, fls. 898/899), o i. Auditor enfatiza que todas as infrações contidas no Auto de Infração anterior (Auto de Infração nº 114135.0007/03-8, objeto do Parecer ASTEC nº 109/2004), foram referentes a levantamento quantitativo de estoque, e que procedeu à total análise das questões suscitadas pelo autuado relativas aos exercícios de 1998, 2001, 2002 e 2003, sendo levado a concluir que as diferenças verificadas se situam dentro do escopo aceito pelo INMETRO, à exceção da diferença da gasolina fórmula Shell verificada no exercício de 2001. Conclui o ilustre Diligente ter efetivamente ocorrido a omissão de entrada de 682,58 litros, que

representou o ICMS normal histórico no valor de R\$289,67 mais o devido por substituição tributária de R\$57,93, totalizando R\$347,60.

Observo no primeiro Parecer, ainda, que nas informações fiscais o agente apercebeu-se do erro, corrigindo o lançamento incluindo a diferença originalmente encontrada em relação à gasolina comum e à gasolina fórmula Shell.

Do Auto de Infração em testilha vejo não terem sido acatadas as conclusões contidas no Parecer nº 109/2004 nem aquelas apontadas pelo responsável pela emissão do Auto de Infração julgado nulo. Por restarem aproveitados os levantamentos quantitativos, foi que o Auto de Infração nulo, o valor inicial (R\$104.742,08), os valores das parcelas e o seu fundamento fático (levantamento quantitativo de estoques), são os mesmos dados constantes deste Auto de Infração.

Constato, portanto que o procedimento foi refeito, tendo ocorrido uma mudança do histórico descritivo das infrações para correção dos vícios apontadas no levantamento de ofício anterior e, desta maneira, os dados são os mesmos do Auto de Infração nulo, eis que aproveitam ao presente lançamento. Assim, concluo que o Parecer ASTEC nº 109/2004, no que se tange à apuração de estoque, serve em sua totalidade à presente acusação.

Conclusivamente constato que todas as diferenças de quantitativos dos combustíveis inventariados, reverteram posições inicialmente acusadas de falta de registro de entradas. E estas diferenças negativas estão dentro do aceitável pelo INMETRO, a menos da única omissão de entrada relativa a 682,58 litros de gasolina Fórmula Shell, ocorrida no exercício de 2001 e acusada nas infrações 1 e 2 do Auto de Infração em análise.

Referida divergência do exercício de 2001, originou-se da aferição apurada pela ASTEC de 3.735 litros dos quais abatidos dos 5.307 litros entrados sem nota fiscal, resultaram na diferença de 1.572 litros. Descontada a variação adotada pelo INMETRO (889,42 litros) permaneceu o diferencial de presunção de entradas de 682,58 litros; ao preço médio de R\$1,8861/litro, e à alíquota de 27% de ICMS, resultam caracterizadas de forma parcial as infrações 1 (R\$289,67) e 2 (R\$57,93) totalizando R\$347,60, ao tempo em que as infrações 3 e 4 restaram improcedentes.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **022073.7887/07-6**, lavrado contra **CELTA COMERCIAL LTDA. (POSTO IPITANGA)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$347,60**, acrescido das multas de 70% sobre R\$289,67 e de 60% sobre R\$57,93, previstas no art. 42, incisos III e II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2009.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR – RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS