

**A. I. N° - 206844.0001/08-0**  
**AUTUADO - SHELL BRASIL LTDA.**  
**AUTUANTES - JOÃO LAURENTINO DE MAGALHÃES FILHO e ANDRES MIGUEL ESTEVEZ**  
**MOREIRA**  
**ORIGEM - SAT/COPEC**  
**INTERNET - 23/09/2009**

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0296-03/09**

**EMENTA:** ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. **a)** DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÕES ACESSÓRIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA. Feita prova de que parte dos documentos se encontrava escriturada. Multa reduzida. **b)** EXTTRAVIO. MULTA. Fato reconhecido pelo sujeito passivo. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** SAÍDAS E ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE A DIFERENÇA DE MAIOR EXPRESSÃO MONETÁRIA, A DAS SAÍDAS. Fato demonstrado nos autos. **b)** SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. Fato demonstrado nos autos. Foi alegada a existência de erros do levantamento fiscal, sem, contudo, ser apresentada qualquer prova ou evidência de tais erros. Indeferido o pedido de diligência ou perícia, por falta de motivação. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 7/5/08, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de registro na escrita fiscal da entrada de mercadorias no estabelecimento, relativas a operações não tributáveis [pelo ICMS], sendo por isso aplicada multa de R\$ 62.292,87, equivalente a 1% das entradas omitidas;
2. extravio de documentos fiscais, sendo por isso aplicada multa de R\$ 2.930,00;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] relativo a omissão de saídas de mercadorias tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e sem a respectiva escrituração, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas [sic], fato esse apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), levando-se em conta para o cálculo do imposto a diferença de maior valor monetário, o valor das saídas, sendo lançado imposto no valor de R\$ 20.889,93, com multa de 70%;
4. falta de retenção e de recolhimento de ICMS, na condição de substituto tributário, relativo a operações com mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), sendo lançado imposto no valor de R\$ 6.266,98, com multa de 60%.

O contribuinte defendeu-se (fls. 536/549) assinalando que tomou ciência deste Auto em 9.4.08, e em 8.5.08 recebeu intimação para que fosse desconsiderado o Auto, uma vez que até a mencionada data ele não havia sido registrado no sistema da SEFAZ. Com isso demonstra que sua defesa é tempestiva.

Alega a decadência parcial do crédito tributário lançado no item 1º deste Auto de Infração, argumentando que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, e, tendo havido pagamento do imposto antecipado pela empresa no período autuado, as autoridades fiscais dispunham do prazo de 5 anos, contado dos fatos geradores mensais, para a constituição do crédito tributário relativo ao valor eventualmente recolhido a menos, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN. Como o Auto foi lavrado em 31.3.08, considera que quando da autuação já se haviam passado mais de 5 anos dos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a março de 2003, estando extinto o crédito tributário correspondente àqueles meses, por força do art. 156, V, do CTN. Cita decisões do STJ e do TJBA.

Adentrando no mérito, quanto ao item 1º, alega que, apesar de as Notas Fiscais não terem sido escrituradas no mês em que ocorreram as entradas, a escrituração foi feita posteriormente, salvo 21 delas, conforme provas anexas, de modo que não há como prevalecer a multa em sua totalidade, devendo esta ser reduzida para R\$ 3.997,56. Aduz que os acréscimos moratórios deverão incidir a partir da data da constituição do crédito tributário, que, neste caso, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação acessória, se deu na data da lavratura do Auto de Infração, e não na data da ocorrência dos fatos geradores. Reclama que, de acordo com o extrato com o valor atualizado da referida infração, para o mês de junho de 2008 está sendo exigido o valor de R\$ 19.142,63, a título de acréscimo moratório, quando os juros deveriam estar sendo exigidos a partir da data da lavratura do Auto (31.3.08). Por isso, por considerar estar demonstrada a inexigibilidade da exigência e a abusividade dos juros aplicados, requer que seja integralmente cancelada a infração 1ª, ou, ao menos, reduzida, na forma exposta no corpo da petição.

Declara reconhecer o débito do item 2º.

Quanto aos itens 3º e 4º, alega que houve equívoco na autuação, por não ter sido observada uma peculiaridade do setor de combustíveis, a dilatação. Explica que os combustíveis líquidos são medidos por litro, unidade que mede o espaço que o líquido ocupa em determinado momento e em certas condições, sendo que a mudança dessas condições pode alterar o valor absoluto da medida, e este é o caso dos combustíveis, pois a alteração de fatores externos como altitude, temperatura, pressão, etc., fazem variar a quantidade do produto medido em litros. Diz que os combustíveis adquiridos da Petrobrás, dentre eles gasolina e diesel, quando saem da refinaria são medidos em litros à temperatura de 20 °C, mas quando são revendidos a medição é feita em litros à temperatura ambiente. Argumenta que o volume dos combustíveis líquidos varia de acordo com a temperatura, pois se dilatam quando a temperatura aumenta. Assegura que a empresa vende exatamente aquilo que adquire. Menciona atos normativos dos órgãos reguladores acerca da questão.

Ainda com relação aos itens 3º e 4º, alega que a fiscalização incorreu em outros equívocos, por deixar de atentar para a existência de notas de faturamento (vendas para entrega futura), notas de simples remessa, etc., o que implicou a inclusão, no levantamento, de mais de um documento para a mesma operação, gerando aumento fictício de entradas e saídas. Alega que também teriam sido incluídas Notas Fiscais canceladas, Notas de devolução, Notas de armazenagem e Notas duplicadas.

Requer a realização de diligência ou perícia, para que o trabalho fiscal seja refeito, de modo a se determinar a realidade da situação de seus estoques. Apresentou quesitos.

Pede que seja reconhecida a decadência do crédito do item 1º relativamente aos meses de janeiro a março de 2003, e, quanto aos demais períodos, que seja cancelado o lançamento, ou ao menos

no que concerne às Notas Fiscais que se encontram escrituradas, e, ainda, caso seja mantida a exigência, que sejam reduzidos os juros, para que sejam contados a partir da constituição do crédito tributário com a lavratura do Auto de Infração. Quanto aos itens 3º e 4º, pede que seja reconhecida a total insubsistência dos créditos lançados.

Os fiscais autuantes prestaram informação (fls. 661/665) rebatendo a alegação de decadência, com base no art. 173 do CTN, no art. 107-A do COTEB e no art. 965 do RICMS. Citam jurisprudência do STJ.

Quanto ao mérito, dizem que, em face do que alegou e comprovou a defesa, parte das Notas Fiscais do item 1º se encontram escrituradas, reduzindo-se a multa para R\$ 3.997,56.

Observam que o autuado reconheceu o débito do item 2º.

Quanto aos itens 3º e 4º, chamam a atenção para o fato de que o levantamento quantitativo diz respeito a lubrificantes, devidamente acondicionados em embalagens metálicas ou plásticas, e portanto não sofrem variação volumétrica em decorrência de fatores externos. Com relação à alegação de erros em virtude da inclusão, no levantamento, de Notas Fiscais canceladas e de devolução, argumentam os fiscais que a defesa não apontou a existência de tais erros.

Opinam pela manutenção dos lançamentos em parte.

Consta que parte dos valores lançados foi paga.

O processo foi pautado para julgamento na sessão do dia 10 de fevereiro de 2009. Na sessão de julgamento foi observado que os lançamentos dos itens 3º e 4º foram efetuados com base em levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias, e estavam faltando demonstrativos indispensáveis à determinação da base de cálculo do imposto, haja vista que nesse tipo de levantamento, além dos dados relativos aos estoques iniciais e finais, existem sempre as especificações das entradas e saídas de mercadorias, materializadas em três demonstrativos – dois demonstrativos analíticos, com indicação das quantidades e dos preços unitários (um relativamente às saídas de mercadorias, outro relativamente às entradas), e um demonstrativo sintético, consolidando os dados dos demonstrativos analíticos, com a apuração do imposto devido – e neste caso havia nos autos apenas os demonstrativos analíticos das Notas Fiscais de saídas (fls. 476/535), faltando os demais demonstrativos. Em face disso, o processo foi remetido em diligência (fls. 687-688) à repartição de origem, para que os autuantes anexassem aos autos os demonstrativos faltantes, recomendando-se que fosse reaberto o prazo de defesa.

Um dos autuantes prestou informação (fl. 690), deixando patente ter solicitado cópias dos demonstrativos ao contribuinte, as quais foram anexadas aos autos.

Reaberto o prazo de defesa, o autuado manifestou-se (fls. 757-758) dizendo que, com relação aos demonstrativos objeto da diligência, foi a própria empresa que os forneceu à Secretaria da Fazenda, em cumprimento à solicitação do auditor João Laurentino de Magalhães Filho, e, diante disso, tendo em vista que já tinha ciência das informações constantes nos elementos ora juntados aos autos, reitera os termos da impugnação já apresentada, requerendo que ela seja acolhida na íntegra e a exigência fiscal seja cancelada.

Um dos autuantes teve vista do processo (fls. 761), ratificando o teor da informação prestada.

## VOTO

Foi suscitada como preliminar a decadência do crédito tributário lançado no item 1º deste Auto relativamente aos fatos geradores ocorridos nos meses de janeiro a março de 2003, argumentando que o ICMS é um tributo sujeito ao lançamento por homologação, e, tendo havido pagamento do imposto antecipado pela empresa no período autuado, as autoridades fiscais dispunham do prazo de 5 anos, contado dos fatos geradores mensais, para a constituição do crédito tributário relativo ao valor eventualmente recolhido a menos, nos termos do art. 150, § 4º, do CTN, de modo que,

quando da autuação, já se haviam passado mais de 5 anos dos fatos geradores ocorridos nos referidos meses, estando por isso extinto o crédito tributário, por força do art. 156, V, do CTN. Cita decisões do STJ e do TJBA.

Não acato a preliminar de nulidade suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 2003. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. Os débitos que segundo a defesa já teriam sido alcançados pela decadência – os relativos a janeiro, fevereiro e março de 2003 – já poderiam ter sido lançados no exercício de 2003. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 2004. Por conseguinte, o lançamento do período em discussão poderia ser feito até 31 de dezembro de 2008. O procedimento fiscal foi formalizado em 7/5/08, e o sujeito passivo foi intimado no dia 9/5/08. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. O § 4º do art. 150 do CTN, ao qual se apegue a defesa, aplica-se é quando a lei do ente tributante não fixa prazo à homologação.

Passo ao exame do mérito.

O item 1º deste Auto de Infração diz respeito a multa por falta de registro, na escrita fiscal, de entradas de mercadorias no estabelecimento do autuado – operações não tributáveis pelo ICMS.

O autuado provou que parte das Notas Fiscais se encontrava registrada em sua escrita. Os autuantes concordaram integralmente com as provas apresentadas pela defesa, propondo a redução da multa para R\$ 3.997,56.

Acato a sugestão.

Ainda com relação a este item 1º, a defesa levanta uma questão quanto ao início da incidência dos acréscimos moratórios, sustentando a tese de que tais acréscimos somente deverão incidir a partir da data da constituição do crédito tributário, que, neste caso, por se tratar de multa por descumprimento de obrigação acessória, se deu na data da lavratura do Auto de Infração, e não na data da ocorrência dos fatos geradores.

A incidência e cálculo dos acréscimos moratórios são disciplinados no art. 102 do Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB). Esse dispositivo inicialmente previa a incidência de acréscimos moratórios apenas em relação ao pagamento extemporâneo de débitos decorrentes da chamada obrigação principal.

Com a incorporação ao citado art. 102 de seu § 3º, os acréscimos moratórios passaram a incidir também sobre os débitos decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória. No entanto, o referido § 3º foi acrescentado ao art. 102 através da Lei nº 9.837, de 19 de dezembro de 2005, surtindo efeitos a partir de 1º de janeiro de 2006.

Prevê o § 3º do art. 102 do COTEB:

“§ 3º A partir de 1º de janeiro de 2006, também incidirão acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória, na forma prevista no inciso II do § 2º deste artigo.”

Como os fatos objeto do item 1º deste Auto são anteriores, não se aplica em relação a eles a regra do § 3º do art. 102 do COTEB, ou seja, os valores lançados não estão sujeitos a acréscimos moratórios.

O fato imputado no item 2º foi reconhecido pela defesa.

Com relação aos itens 3º e 4º, a defesa alega que houve erro no levantamento por não ter sido observada uma peculiaridade do setor de combustíveis, a dilatação. Fala da variação de volume

a que estão sujeitos os combustíveis líquidos em virtude de fatores externos como altitude, temperatura, pressão, etc. Diz que os combustíveis adquiridos da Petrobrás, dentre eles gasolina e diesel, quando saem da refinaria são medidos à temperatura de 20 °C, mas quando são revendidos a medição é feita à temperatura ambiente. Argumenta que o volume dos combustíveis líquidos varia de acordo com a temperatura, pois se dilatam quando a temperatura aumenta. Menciona atos normativos dos órgãos reguladores acerca da questão.

Essa argumentação cai por terra porque, conforme observaram os autuantes, o levantamento quantitativo diz respeito a lubrificantes, devidamente acondicionados em embalagens metálicas ou plásticas, e portanto não sofrem variação volumétrica em decorrência de fatores externos.

A defesa alega que nos levantamentos que ensejaram os valores lançados nos itens 3º e 4º a fiscalização teria incorrido em outros equívocos, por deixar de atentar para a existência de notas de faturamento (vendas para entrega futura), notas de simples remessa, etc., daí resultando a inclusão de mais de um documento para a mesma operação, gerando aumento fictício de entradas e saídas. Alega que também teriam sido incluídas Notas Fiscais canceladas, Notas de devolução, Notas de armazenagem e Notas duplicadas.

Isso foi apenas alegado por alto, sem nenhuma prova. Se de fato a fiscalização incluiu valores em duplicidade ou deixou de observar que havia Notas Fiscais canceladas ou devoluções, caberia à defesa apontar os erros, para que se procedesse à correção dos valores.

A defesa requer a realização de diligência ou perícia para refazimento do trabalho fiscal. Apresentou quesitos.

O art. 145 do RPAF prevê que, ao solicitar a produção de prova ou a realização de diligência ou perícia, o interessado deve fundamentar a necessidade da providência pleiteada. É preciso deixar patente a existência de erros que careçam de retificação, ainda que por amostragem. Não pode simplesmente requerer diligência ou perícia, sem justificar a razão de sua necessidade. Com relação aos itens 3º e 4º, não foi apontado objetivamente um erro sequer.

A defesa juntou à fl. 550 três quesitos para a perícia. Os dois primeiros quesitos cuidam de fatores relacionados a combustíveis. Como os lançamentos de que cuidam os itens 3º e 4º do Auto se referem a lubrificantes, os quesitos apresentados são inadequados. Já no terceiro quesito, é indagado se existem Notas de venda futura, devolução, armazenagem e canceladas que não foram corretamente consideradas no levantamento fiscal. Não há como deferir uma perícia nesse sentido. Se havia Notas Fiscais relacionadas a tais fatos, caberia à defesa apontá-las, ainda que por amostragem.

Indefiro o pedido de diligência ou perícia, por falta de motivação.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologada a quantia já paga.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206844.0001/08-0, lavrado contra **SHELL BRASIL LTDA.**, devendo o autuado ser intimado a efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 27.156,91**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 6.266,98 e de 70% sobre R\$ 20.889,93, previstas no art. 42, II, “e”, e III, da Lei nº 7.014/96, além das multas por descumprimento de obrigações acessórias no total de **R\$ 6.927,56**, previstas nos incisos XI e XIX do art. 42 da supracitada lei, e dos acréscimos legais vigentes à época dos fatos, devendo ser homologada a quantia já paga.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, 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 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de setembro de 2009

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA