

A. I. N° - 298057.0029/09-7
AUTUADO - AUTO POSTO ITAGIMIRIM LTDA.
AUTUANTE - VERA VIRGINIA NOBRE DE SANTANA
ORIGEM - INFRAZ EUNÁPOLIS
INTERNET 31.05.2010

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0114-05/10

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. EXERCÍCIO FECHADO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. EXERCÍCIO FECHADO. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. EXERCÍCIO ABERTO. **d)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. EXERCÍCIO ABERTO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, 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. Infrações caracterizadas. Rejeitadas preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 19/11/2009, apura os seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$28.104,65, acrescido da multa de 70%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias (ÁLCOOL e GASOLINA) de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (1999, 2000, 2001 e 2002).
2. Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$6.176,77, acrescido da multa de 70%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente,

das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (1999);

3. Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação Tributária no valor de R\$20.766,60, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias (ÁLCOOL e GASOLINA) de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado em levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercícios fechados (1999, 2000, 2001 e 2002);
4. Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação Tributária no valor de R\$3.439,84, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias (DIESEL) sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado em levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (1999);
5. Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$1.380,50, acrescido da multa de 70%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias (GASOLINA) de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto. Período outubro de 2003;
6. Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação Tributária no valor de R\$828,72, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias (GASOLINA) sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado em levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto. Período outubro de 2003;

Consta que é refazimento do Auto de Infração nº 017585.0711/03-5, conforme determinação do Acórdão CJF nº 0368-12/04, cópia anexa.

O autuado, em Defesa (fls. 110 a 124), preliminarmente argüi a prescrição e decadência do lançamento dizendo ferir os artigos 112, 113, 138, 147 e 150 do Código Tributário Nacional, particularmente, os arts. 156 e 174, que transcreve, chamando atenção para o fato de que os débitos fiscais datam de 31/12/1999, 31/12/2000, 31/12/2001 e 31/12/2002.

Diz que decorrido o prazo decadencial, o sujeito ativo não mais pode exigir o crédito tributário e que o art. 173 do CTN prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial:

Na primeira (inciso I), o termo inicial do prazo é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, observando que esta regra se aplica a todas as hipóteses de lançamento “de ofício” e “por declaração”, o que, segundo ele, não é o caso em questão.

Quanto ao lançamento “por homologação”, diz que há duas situações:

a) O sujeito passivo antecipou, efetivamente, o pagamento do tributo devido; neste caso, não há que falar em decadência, posto que o lançamento será homologado, seja expressamente, seja de forma tácita;

b) O sujeito não antecipou o pagamento ou o fez a menos que o devido; neste caso, o termo inicial é a data da ocorrência do respectivo fato gerado (CTN, art. 150, §4º). Atente-se, contudo, que aqui, o prazo decadencial se aplica ao lançamento de ofício.

Observa que na hipótese de tributo sujeito a lançamento por homologação, o prazo decadencial somente não será contado a partir da ocorrência do fato gerador, quando houver dolo, fraude ou simulação, por parte do sujeito passivo.

Diz que a 2ª Turma do STJ vem entendendo que para os tributos sujeitos a lançamento por homologação, o prazo decadencial é 5 anos da data do fato gerador.

Diz que o inciso II do art. 173 cuida de hipótese particular de lançamento efetuado com vício de forma; neste caso, o termo inicial do prazo “decadencial” é a data em que se tornar definitiva (i. é, aquela a partir da qual não cabem mais recursos) a decisão (administrativa ou judicial) que o houver “anulado” (ou declarado nulo).

A seguir, trata da prescrição no direito tributário transcrevendo o art. 174 do CTN e seu parágrafo único ao tempo que transcreve ementas de julgados do STJ tratando do tema que aborda (Decadência).

Salienta que no âmbito administrativo já foi alvo do processo de nº 017585.0711/03-5, cujas decisões (da 2ª JJF e da 2ª CJF) transcreve.

Alega que retornar com um novo AI tendo como objeto as mesmas argumentações do anterior, sem que nenhum fato novo ocorresse, é aberração jurídica, tratando-se de pressão sobre um comerciante que cumpriu com seus deveres fiscais.

Diz que o art. 5º, XXXVI, em preservação da segurança jurídica, garante que “a lei não prejudicará o direito adquirido, o ato jurídico perfeito e a coisa julgada”, argumentando sob subsídio doutrinário o tema de “coisa julgada formal e material”, para concluir que no que concerne à coisa julgada material, diferentemente da coisa julgada formal, há o impedimento de que se discuta em outro processo o que já se decidiu.

Com relação à “Coisa Julgada Administrativa”, alega que a decisão tomada nesse âmbito nunca será absolutamente definitiva porquanto tal ato só será irretratável e indiscutível na própria via da Administração Pública, podendo sé-lo na esfera judiciária, mas só, e unicamente na esfera judiciária, jamais sua reapreciação na esfera administrativa, como pretende o estado no presente processo.

Quanto ao mérito, diz que no relatório do Acórdão CJF nº 0368-12/04, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, informa que a autuante juntou gasolina comum e aditivada e óleo diesel comum e aditivado. Da reunião desses produtos com preços diferentes e volume de venda também, diferente, resultou a distorção encontrada, levando à presunção de omissão de saída.

Afirma que, como o levantamento é feito com base anual, não se leva em consideração a sazonalidade das vendas, sazonalidade essa bastante relevante em rodovias brasileiras, e a reunião de produtos aditivados a produtos comuns é inimaginável, já que, até por força de serem mais caros, os produtos aditivados representam apenas cerca de 8% das vendas totais de um posto.

Conclui, apenas para melhor argumentar, que a alegada falta de registro de entradas – o que não admite – jamais poderia ser objeto de Auto de Infração, pois como se trata de imposto devido por antecipação tributária, a falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas nesse regime pela presunção de saída de mercadorias não é passível de cobrança, porque o tributo já foi recolhido de forma antecipada, e, portanto, as saídas estão desoneradas da incidência do ICMS.

Finalizando, requer seja provida a impugnação e declarada a impro

Na Informação Fiscal de fl. 141, a autuante diz que quanto à preclusão, não há o que se alegar, considerando que se determinou à renovação do procedimento fiscal e quanto ao mérito foram esgotadas todos os argumentos do autuado, pois é atribuída a adquirente a condição de responsável solidário por adquirir mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, e, por conseguinte, sem prova que o tributo foi pago em operações anteriores.

Mantendo a autuação, conclui dizendo que a renovação do procedimento fiscal ocorreu em 19/11/2009, antes do prazo prescricional ou decadencial.

VOTO

Este Auto de Infração cuida da falta de pagamento de ICMS, relativamente a compras de combustíveis efetuadas sem documentos fiscais apurada por levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (1999, 2000, 2001 e 2002) e aberto em 2003. Foi lançado o imposto devido a título de responsabilidade solidária e o tributo relativo à parcela do valor acrescido, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, observando-se que se trata de renovação de procedimento fiscal recomendado pelo órgão julgador por força da decisão pela nulidade do Auto de Infração nº 017585.0711/03-5, cujo julgamento definitivo data de 6 de dezembro de 2004.

O autuado, antes do mérito, argüiu algumas questões preliminares, como a prescrição e decadência do lançamento dizendo sob o argumento de que ferem os artigos 112, 113, 138, 147 e 150 do Código Tributário Nacional, particularmente, os arts. 156 e 174, que transcreve, chamando atenção para o fato de que os débitos fiscais datam de 31/12/1999, 31/12/2000, 31/12/2001 e 31/12/2002.

Disse que decorrido o prazo decadencial, o sujeito ativo não mais pode exigir o crédito tributário e que o art. 173 do CTN prevê prazo decadencial de cinco anos, com três hipóteses de termo inicial, sendo que o inciso II do art. 173 cuida de hipótese particular de lançamento efetuado com vício de forma; neste caso, o termo inicial do prazo “decadencial” é a data em que se tornar definitiva (i. é, aquela a partir da qual não cabem mais recursos) a decisão (administrativa ou judicial) que o houver “anulado” (ou declarado nulo).

Pois bem, analisemos, então, essa questão.

Inicialmente, compulsando os autos vejo que o PAF contém as formalidades do art. 39 do RPAF, não havendo violação ou mesmo mitigação dos princípios que regem o Direito Administrativo ou o Direito Tributário, em particular os inerentes ao processo administrativo fiscal, estando determinados no lançamento o contribuinte autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, sendo precisamente indicados os dispositivos legais infringidos.

Ora, tendo em vista que a data na qual a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do CONSEF prolatou a definitiva decisão em que se confirmou a decisão inicial de nulidade do Auto de Infração nº 017585.0711/03-5 proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal do CONSEF, é 6 de dezembro de 2004, no caso em apreço não há falar em decadência do direito da Fazenda Pública da Bahia renovar o procedimento fiscal objetivando exigir o tributo promovido naquele lançamento anulado em virtude de vício formal, pois o presente lançamento de ofício em análise foi lavrado em 19/11/2009, e, conforme o inciso II do art. 173 do CTN, o direito de exigência do tributo apenas se extinguiria a partir de 7 de dezembro de 2009. Portanto, dentro do prazo de cinco anos contados da data da decisão anulatória e por isso, não tem guarida legal a preliminar de decadência aventada pelo autuado.

No que diz respeito ao instituto da decadência em relação ao ICMS não recolhido concernente a esse caso, as disposições do artigo 173, II, do CTN (por sinal, transcrita na parte anterior) que não as mesmas previstas no art. 107-A, II, do Código Tributário do Estado, art. 965, inciso II, do RICMS/97, prevêem que o direito da Fazend

tributário extingue-se após cinco anos, contados a partir da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

O entendimento que prevalece neste CONSEF é de que a disposição do artigo 150, § 4º, do CTN alcança as situações nas quais o contribuinte lançou o valor do imposto e antecipou o seu pagamento antes da homologação pela autoridade administrativa.

No caso em exame, a autuação é de que o contribuinte deixou de recolher ao Erário o integral ICMS devido relativamente a compras de combustíveis efetuadas sem documentos fiscais apurada por levantamento quantitativo de estoque, cujo montante foi apurado em regular procedimento de fiscalização por levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, o qual é orientado na Portaria 445/98, lançando-se o imposto devido a título de responsabilidade solidária e o tributo relativo à parcela do valor acrescido, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Portanto, o Fisco agiu no sentido de recuperar o imposto constituindo o crédito fiscal mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, sendo que, neste caso, o prazo de contagem da decadência é o expresso no artigo 173, inciso II, do CTN, ou seja, 5 anos, contados da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado. Aqui não mais se trata, portanto, de caso de homologação de lançamento ou de tributo sob sujeição de lançamento por homologação.

No que se refere à prescrição, no caso, nela também não há falar, pois a prescrição é a perda do direito de ação de Execução Fiscal no prazo de cinco anos, contados da constituição definitiva do crédito tributário. Tal definição encontra respaldo no art. 174 do CTN e repriseada no art. 966 do RICMS-BA.

O conceito de Prescrição está umbilicalmente ligado à intelecção da expressão *constituição definitiva do crédito tributário*, e esta ocorre em datas distintas, conforme o comportamento do contribuinte, em face do lançamento.

Assim, caso o contribuinte, após o lançamento, não o impugne, a constituição definitiva do crédito tributário ocorrerá ao término do prazo permitido à impugnação. No caso da Bahia, em lançamento de ofício relativo ao ICMS, após o transcurso do prazo de trinta dias, a partir da ciência do Auto de Infração.

Por outro lado, se o contribuinte impugnar o débito na via administrativa, a constituição ocorrerá com a última decisão administrativa, da qual não mais cabe recurso. Só a partir daí, então, é que se iniciará o prazo prescricional.

Ora, este lançamento está em lide e, por isso, não há definitividade que fixe marco inicial de prazo prescricional.

De outro modo, em relação à exigência fiscal de que ele trata há que se analisar o âmbito de prazo decadencial, e como já visto não ocorreu no caso.

Com relação à “Coisa Julgada Administrativa”, alegou que a decisão tomada nesse âmbito nunca será absolutamente definitiva porquanto tal ato só será irretratável e indiscutível na própria via da Administração Pública, podendo sé-lo na esfera judiciária, mas só, e unicamente na esfera judiciária, jamais sua reapreciação na esfera administrativa, como pretende o estado no presente processo.

Com efeito, se de coisa julgada administrativa o caso se tratara, mesmo não considerando as exceções em que o ato administrativo pode ser renovado mesmo quando decorrente de decisão anterior que lhe é desfavorável, aceitável seria tal argumento defensivo vez que o ordenamento jurídico pátrio adotou o sistema da jurisdição única em que quod dirimida pelo Poder Judiciário, existindo anteriormente ou não. Entretanto, se equivoca o Impugnante quanto ao caso, porque aqui

julgada administrativa vez que a decisão em questão se deu no âmbito do Poder de Autotutela Administrativa, e a Administração Pública no exercício de seu Poder de Autotutela Administrativa tem o poder-dever de anular seus próprios atos, quando eivados de vícios que os tornem ilegais porque deles não se origina direitos, devendo refazê-los a salvo de erros para preservar o interesse público, desde que e quando possível, e respeitados os limites que a vinculação legal lhe impõe, como se deu no caso em apreço.

Portanto, por todo o exposto, rejeito as preliminares suscitadas.

Quanto ao mérito, diz que no relatório do acórdão CJF nº 0368-12/04, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal informa que a autuante juntou gasolina comum e aditivada e óleo diesel comum e aditivado. Da reunião desses produtos com preços diferentes e volume de venda também, diferente, resultou a distorção encontrada, levando à presunção de omissão de saída.

Afirmou que, como o levantamento é feito com base anual, não se leva em consideração a sazonalidade das vendas, sazonalidade essa bastante relevante em rodovias brasileiras, e a reunião de produtos aditivados a produtos comuns é inimaginável, já que, até por força de serem mais caros, os produtos aditivados representam apenas cerca de 8% das vendas totais de um posto.

Concluiu dizendo que a alegada falta de registro de entradas – o que não admite – jamais poderia ser objeto de Auto de Infração, pois como se trata de imposto devido por antecipação tributária, a falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas nesse regime pela presunção de saída de mercadorias não é passível de cobrança, porque o tributo já foi recolhido de forma antecipada, e, portanto, as saídas estão desoneradas da incidência do ICMS.

Visto isto, observo que o impugnante ventilou apenas aspectos do Auto de Infração anterior e objeto do acórdão CJF nº 0368-12/04.

No que respeita ao presente caso, com relação ao levantamento quantitativo que apurou os resultados obtidos nas infrações, constato que o autuado nada objetou quanto aos seus números.

Considerando que tal procedimento foi regularmente aplicado com base no art. 936 do RICMS-BA, e os analisando, inclusive, ressalvando que conforme demonstrativo de fl. 7, o quantitativo das infrações está indicado por específicas mercadorias, vejo, pelo seu resultado, documentalmente provada a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal, de modo que o adquirente assumiu, por isso, a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária), nos termos do art. 39, V, do RICMS, e o imposto de responsabilidade própria, existindo sim, justa causa para a lavratura do Auto de Infração em apreço.

Acrescento que o art. 123 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal assegura ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhada das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referentes às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.

No caso em tela, observo que o contribuinte exerceu seu direito de ampla defesa sem carrear ao processo provas capazes de convencer-me da não materialidade das infrações. Seu argumento defensivo se prende a discorrer genericamente em negativa de cometimento das infrações dizendo que em se tratando de imposto devido por antecipação tributária, a falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de antecipação tributária, pela presunção de saída de mercadorias não é passível de cobrança, porque o tributo já foi recolhido de forma antecipada, estando, portanto, as saídas desoneradas de incidência do ICMS.

Entretanto, o lançamento não trata de exigência tributária por incidente sobre operações de compra de combustíveis de te

documentação fiscal tanto na condição de responsável solidário, quanto do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago em operações anteriores.

Entendo, portanto, o autuado incursa na disposição do art. 143 do RPAF, qual seja a disciplina de que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal.

O autuado nas alegações defensivas, além da negativa de cometimento das infrações, apenas aventou a existência de uma sazonalidade no comércio que desenvolve sem apresentar provas de ocorrência ou repercussão no lançamento em julgamento. Ademais, sendo o contribuinte possuidor dos possíveis elementos probatórios das alegações defensivas, não os trazendo aos autos, também entendo incursa nas disposições do art. 142 do regulamento citado, que abaixo reproduzo.

Art. 142. A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

Dante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar PROCEDENTE o Auto de Infração nº 298057.0029/09-7, lavrado contra AUTO POSTO ITAGIMIRIM LTDA., devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$60.697,08**, acrescido das multas de 70% sobre R\$35.661,92 e 60% sobre R\$25.035,16, 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, 13 de maio de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JORGE INÁCIO DE AQUINO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA