

A. I. Nº - 017241.0006/09-6  
AUTUADO - POSTO JORRINHO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
AUTUANTE - JACKSON DAVI SILVA  
ORIGEM - INFRAZ SERRINHA  
INTERNET - 08/06/2010

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

#### ACÓRDÃO JJF N° 0122-03/10

**EMENTA:** ICMS. NULIDADE. INADEQUAÇÃO DO ROTEIRO OU MÉTODO DE FISCALIZAÇÃO. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. POSTO DE COMBUSTÍVEIS. INSEGURANÇA QUANTO À CARACTERIZAÇÃO DO FATO E À MOTIVAÇÃO JURÍDICA DO LANÇAMENTO. Impõe-se a nulidade do lançamento, por inadequação do roteiro ou método de fiscalização adotado, em virtude de as operações do estabelecimento serem relativas, preponderantemente, a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (gasolina e óleo diesel), tendo a autoridade lançadora afirmado e confirmado em suas manifestações que o imposto lançado diz respeito a “omissão de saídas anteriores”. Auto de Infração NULO. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 9/6/09, diz respeito aos seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004 e 2005), sendo lançado imposto no valor de R\$ 91.222,22, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] devido por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2004 e 2005), sendo lançado imposto no valor de R\$ 25.458,46, com multa de 60%.

O autuado impugnou os lançamentos (fls. 1723/1726) dizendo que o seu estabelecimento tem como atividade a comercialização de combustíveis para uso em veículos automotores. Observa que o fiscal tipificou o fato como omissão de saídas anteriores. Argumenta que, como o levantamento se refere a gasolina e óleo diesel, e tendo em vista que as saídas desses produtos ocorrem sem sofrer tributação, por serem tributados nas aquisições às distribuidoras, quando é cobrado o ICMS por substituição, não há como se tributar quando ocorre omissão de saídas anteriores, conforme se verificou neste caso.

Alega que os estoques inicial e final apontados nos demonstrativos fiscais não correspondem às quantidades escrituradas no LMC [Livro de Movimentação de Combustíveis], conforme fotocópias que apresenta.

Reclama que não foi informado de que modo foram obtidos os valores unitários, tanto da gasolina como do óleo diesel. Alega que houve Notas Fiscais de aquisição de gasolina e óleo diesel que não foram consideradas no levantamento do estoque. cópias.

Requer revisão dos lançamentos por fiscal estranho ao feito. Pede a improcedência do Auto de Infração, com fundamento na tese de que omissões de saídas, anteriores ou não, de gasolina e óleo diesel não geram cobrança de ICMS, normal ou por antecipação, pois o imposto é cobrado quando da aquisição das mercadorias.

O fiscal autuante prestou informação (fls. 1756/1759) contrapondo que as alegações da defesa não prosperam, por não terem amparo na legislação do ICMS, quando afirma não haver tributação no caso de omissão de saídas anteriores de gasolina e diesel. A seu ver a defesa está enganada, pois não há razão para se cogitar de tributação quando há saídas sem documentação fiscal no caso de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, haja vista que a legislação determina que seja cobrada uma penalidade pelas saídas sem emissão de Nota Fiscal, porém, na situação destes autos, que cuida de “Omissão de Saídas Anteriores”, em virtude de entradas de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro, a legislação determina que seja cobrado o imposto. Toma por fundamento o art. 2º, § 3º, IV, do RICMS.

Quanto à alegação de erros na indicação dos estoques, o autuante informa que os valores dos estoques iniciais e finais foram realmente os constantes no Registro de Inventário, porém, analisando os elementos apresentados pela defesa, observou que o autuado controla através do LMC [Livro de Movimentação de Combustíveis] tanto as saídas como também as entradas de combustíveis no estabelecimento, apresentando, diariamente, a posição do estoque de fechamento de cada mercadoria, no final do dia, motivo pelo qual considera que a argumentação da defesa procede.

Refiz os demonstrativos, concluindo que no ano de 2004 os estoques não devem sofrer alteração porque, se fosse utilizada a quantidade de gasolina apontada no LMC, “daria um valor um pouquinho maior no total da omissão de saídas anteriores, prejudicando, assim, o contribuinte”. Com relação ao óleo diesel, no referido exercício, utilizando-se como estoque a quantia indicada no LMC, não existe omissão de saídas anteriores. Conclui dizendo que, no caso do item 1º, remanesce apenas a importância de R\$ 6.546,84, referente a omissão de saídas anteriores de gasolina.

Quanto à alegação da defesa relativamente aos valores unitários, o autuante informa que adotou a forma prevista na planilha de estoque, que faz o cálculo do preço médio das omissões de entradas, conforme cópia anexa.

Com relação às Notas Fiscais que não foram relacionadas no demonstrativo fiscal, o autuante reconhece que o autuado tem razão. Refiz o demonstrativo do estoque de gasolina do exercício de 2005, apurando quantidade diferente da “prevista” inicialmente. Já no caso do óleo diesel, não resultou omissão de saídas anteriores. Conclui dizendo que, embora no tocante à gasolina tenha apurado outros valores, manteve o mesmo valor lançado no demonstrativo originário, “já que caso fosse utilizado o do LMC daria um outro valor, um pouco maior em relação ao anterior”. Assinala em conclusão que no item 2º remanesce imposto no valor de R\$ 15.053,47, e não mais o valor informado inicialmente.

Opina pela manutenção do débito no valor de R\$ 21.600,31. Juntou demonstrativos.

Em face dos questionamentos da defesa, e tendo em vista a necessidade de determinar-se com precisão a motivação fática e jurídica dos lançamentos em discussão, em face do mandamento do art. 39, III, do RPAF, segundo o qual a descrição do fato considerado infração deve ser feita de forma clara e precisa, esta Junta determinou a remessa dos autos em diligência à repartição de origem (fls. 1772/1774), para que o fiscal autuante prestasse esclarecimento acerca da contradição entre o que consta no campo “Descrição dos Fatos” e o enunciado das acusações, aliado ao que foi dito pelo autuante ao prestar a informação, a fim de que o contínuo acusado. Foi salientado na diligência ser de bom alvitre a prestada levando em conta a orientação predominante neste C

combustíveis, envolvendo casos de responsabilidade solidária e de antecipação tributária apurados mediante levantamento quantitativo de estoques. Na mesma diligência, em face dos questionamentos do autuado com relação aos valores unitários, e considerando-se inconsistências flagrantes dos demonstrativos fiscais, foi solicitado que o autuante refizesse todos os demonstrativos, sintéticos e analíticos (entradas, saídas e preços médios), de modo a ficarem claros os valores remanescentes.

Atendendo à solicitação, o fiscal autuante informou (fl. 1778) que, pelo levantamento efetuado, ficou constatado que houve “omissão de saídas anteriores de óleo diesel e gasolina” cujo resultado serviu de base para relatar no campo da descrição dos fatos tal ocorrência, isto é, “omissão de saídas anteriores de óleo diesel e gasolina” por entradas não escrituradas, pagamentos não contabilizados, fato novamente confirmado na informação anteriormente prestada. Quanto ao que consta sob as rubricas “Infração 01”, o autuante diz que, como as demais, se trata de enunciado “do próprio sistema” do Auto de Infração. Quanto à outra solicitação, informa que foram juntados novos demonstrativos.

Dada ciência do teor da informação ao sujeito passivo, este se manifestou dizendo ratificar os termos da impugnação originária, exceto no tocante à questão dos valores unitários (fls. 1790/1792). Reclama que não há o que se tributar quando ocorre omissão de saídas anteriores em se tratando de gasolina e óleo diesel, produtos cujas saídas se dão sem tributação do ICMS, em virtude de serem tributados quando da aquisição nas distribuidoras, ocasião em que é cobrado o imposto por substituição. Aduz que tais produtos são adquiridos da Petrobras, empresa estatal, que não efetua saídas sem Notas Fiscais, de modo que aqueles produtos, em qualquer situação, já se encontram tributados na fonte. Alega que o fiscal não considerou os estoques escriturados no LMC, conforme fotocópias apensadas aos autos na impugnação. Reitera os pedidos formulados na defesa originária.

## VOTO

Este Auto de Infração compõe-se de dois lançamentos. O autuado suscitou uma questão de ordem preliminar, e apontou erros nos lançamentos.

A questão preliminar consiste em que o fiscal tipificou o fato como omissão de saídas anteriores, e em face disso sustenta que, como o levantamento se refere a gasolina e óleo diesel, e tendo em vista que as saídas desses produtos ocorrem sem sofrer tributação, por serem tributados nas aquisições às distribuidoras, quando é cobrado o ICMS por substituição, não há imposto a pagar quando ocorre omissão de saídas anteriores.

Há realmente nestes autos graves vícios de forma e conteúdo. As dúvidas começam na descrição dos fatos. Existem inclusive problemas na determinação da base de cálculo.

A dificuldade começa já na determinação da motivação fática e jurídica do lançamento do item 1º. Há uma flagrante contradição na descrição do fato. No campo “Descrição dos Fatos” foi declarado que nos exercícios de 2004 e 2005 teria havido “omissão de saídas anteriores”. Isto é confirmado na informação fiscal. No entanto, no campo “Infração 01” consta que o lançamento diz respeito a falta de recolhimento do imposto (ICMS), na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal.

Como se trata de situações jurídicas inequivocamente distintas, e tendo em vista que, de acordo com o mandamento do art. 39, III, do RPAF, a descrição do fato considerado infração deve ser feita de forma clara e precisa, esta Junta, na fase de instrução, determinou a remessa dos autos em diligência à repartição de origem para que o fiscal autuante esclarecesse qual a real natureza da imputação, a fim de que o contribuinte pudesse saber do que estava sendo acusado. Foi salientado na diligência que seria de bom alvitre que a informação contasse a orientação predominante neste Conselho, nas operações de responsabilidade solidária e de antecipação tributária apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques.

Veio então a resposta do fiscal autuante: o lançamento tem por fundamento a constatação de “omissão de saídas anteriores de óleo diesel e gasolina” por entradas não escrituradas, ou seja, pagamentos não contabilizados. O fiscal grifa a expressão “omissão de saídas anteriores de óleo diesel e gasolina” e enfatiza que isso já havia sido explicado na informação anteriormente prestada. Dá a entender que o erro estaria no “sistema”, ou seja, no SEAI (Sistema de Emissão de Auto de Infração).

Na informação prestada às fls. 1756 e ss., o autuante havia realmente acentuado que se trataria de “omissão de saídas anteriores”, fundamentando inclusive seu entendimento no art. 2º, § 3º, do RICMS.

Alertado por esta Junta de possível equívoco quanto ao critério do procedimento e ao enquadramento legal do fato, conforme consta na diligência às fls. 1772/1774, o nobre fiscal, com uma convicção definitiva, assegura que o que está sendo lançado (no item 1º do Auto) é o imposto que ele considera devido relativamente a “omissão de saídas anteriores”.

Analizando os papéis de trabalho, percebe-se que, diferentemente do enunciado do item 1º, que diz respeito a imposto devido por responsabilidade solidária, os demonstrativos deixam claro que o que o fiscal apurou foi realmente as tais “omissão de saídas anteriores”. Por exemplo, no demonstrativo à fl. 1760 a coluna “Responsabilidade Solidária” está zerada, enquanto que a coluna “omissão de saídas anteriores” registra a base de cálculo considerada.

Os demonstrativos fiscais apresentam inconsistências, que deixo de analisar porque não entrorei no mérito, pelas razões que passo a expor.

O autuado é um posto de combustíveis. Postos de combustíveis são estabelecimentos cujas operações são quase que em sua totalidade tributadas por antecipação. O levantamento neste caso envolve gasolina e óleo diesel.

Como o fiscal afirma que o imposto lançado é referente a “omissão de saídas anteriores”, cumpre observar que o fundamento jurídico neste caso estaria na presunção prevista no § 4º do art. 4º da Lei nº 7.014/96: em caso de omissões de entradas de mercadorias, presume-se a ocorrência de operações tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a possibilidade de provar a improcedência da presunção.

Contudo, como se trata de um posto de combustíveis (“posto de gasolina”), há que se concordar com a tese da defesa de que as saídas – anteriores ou não –, de gasolina e óleo diesel não geram cobrança de ICMS, normal ou por antecipação, pois o imposto é cobrado quando da aquisição das mercadorias.

O art. 356 do RICMS prevê que, uma vez antecipado o imposto de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, fica encerrada a fase de tributação. É, portanto, o Regulamento do imposto que, repetindo dispositivo legal, declara, de forma expressa, estar encerrada a fase de tributação.

No caso em exame, o lançamento baseia-se numa presunção relativa – a própria lei, após estabelecer a presunção, faz a ressalva de que o contribuinte pode demonstrar a improcedência da presunção.

Note-se que a lei não diz que compete ao contribuinte provar a inexistência de entradas não contabilizadas, pois para o contribuinte fazer esse tipo de prova não há necessidade de que a lei o diga, uma vez que tal prova é inerente aos princípios do contraditório e da ampla defesa. A faculdade atribuída ao contribuinte pela lei é para que ele possa fazer a “prova da improcedência da presunção”.

Se a lei admite que o contribuinte faça a “prova da improcedência” para que o intérprete identificar qual o fato-indício (provado) e o fato presumido: a existência ou não de entradas não contabilizadas. Por seu turno, o fato presumido é a omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do im-

A presunção, portanto, é esta: até prova em contrário, o estabelecimento teria realizado, anteriormente, saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

Como, porém, se trata de uma presunção relativa, ela esvai-se total ou parcialmente sempre que é feita prova de que as saídas omitidas dizem respeito a operações não tributáveis ou a mercadorias cujo imposto já foi pago.

Prevê o art. 356 do RICMS que, uma vez pago o imposto por antecipação, fica encerrada a fase de tributação das mesmas mercadorias:

“Art. 356. Ocorrido o pagamento do ICMS por antecipação ou substituição tributária, ficam desoneradas de tributação as operações internas subsequentes com as mesmas mercadorias [...].”

O art. 356 do RICMS reproduz a norma do art. 9º da Lei nº 7.014/96:

“Art. 9º Ocorrida a substituição ou antecipação tributária, estará encerrada a fase de tributação sobre as mercadorias constantes no Anexo I desta Lei.”

Todo esse mal-entendido teria sido evitado se o nobre autuante houvesse observado a orientação do art. 10 da Portaria nº 445/98, que prevê como deve comportar-se a autoridade fiscal em casos dessa natureza.

Em face da insegurança quanto à caracterização do fato e à motivação jurídica do lançamento, é nulo o lançamento do item 1º deste Auto de Infração. Para poder defender-se adequadamente, o contribuinte tem o direito de saber, exatamente, do que está sendo acusado. Fundamento meu voto no art. 18, II e IV, “a”, do RPAF.

Em face disso, nulo é também o 2º item, já que tem por supedâneo o 1º, tendo em vista que o cálculo da antecipação tributária é feito em função do valor das omissões apuradas.

A repartição fiscal analisará se existem elementos que justifiquem a renovação do procedimento. É evidente que se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanar alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, exime-se de sanções.

Voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar NULO o Auto de Infração nº 017241.0006/09-6, lavrado contra **POSTO JORRINHO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA**.

Esta Junta recorre da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de maio de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – JULGADORA