

A. I. Nº - 060624.0101/09-7
AUTUADO - YANSÁ COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTES - MARIA DE LOURDES PIMENTEL MORAES
ORIGEM - INFAS VAREJO
INTERNET - 15.10.10

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0296-04/10

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS PERTINENTES REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a)** EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** EXIGÊNCIA DO IMPOSTO POR ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA, DE RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO, APURADO EM FUNÇÃO DO VALOR ACRESCIDO. O sujeito passivo atua no ramo de comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente deveria receber as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação tributária. Contudo, na presente situação, exige-se o imposto devido por solidariedade e por antecipação tributária de responsabilidade própria, em razão da falta de constatação de registro de entradas de combustíveis no estabelecimento. Infrações parcialmente elididas após revisão fiscal efetuada pela ASTEC/CONSEF, com o cômputo, pela Junta de Julgamento, das quantias relativas à nota fiscal avulsa número 0304682005. Rejeitadas as preliminares de decadência e de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/03/2009 e exige ICMS no montante de R\$ 458.561,20, acrescido de multas, em razão de terem sido constatadas as seguintes irregularidades:

- 1- Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas dos produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria em exercícios fechados (2004/2005). Valor de R\$ 358.362,93, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.
- 2- Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, calculado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechados (2004/2005). Valor de R\$ 100.198,27, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, 'd' da Lei nº 7.014/96.

Está consignado no corpo do Auto de Infração que foi apurada omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de produto em exercícios fechados, cuja base de cálculo originou-se da diferença a maior de saídas de mercadorias encontrada no le fiscalização foram detectadas notas fiscais modelo 01, de número:

vendas para a própria empresa. Quanto às perdas e ganhos, foram calculados com aplicação do índice legal de 0,06% sobre a totalidade das respectivas entradas e saídas, uma vez que deixaram de ser devidamente calculados no movimento diário e lançados no LMC, como manda a legislação em vigor.

O autuado ingressa com impugnação às fls. 394 a 409 através de advogados regularmente constituídos, consoante instrumento de mandato de fl. 410.

Após demonstrar a tempestividade da defesa, faz uma síntese dos fatos e do lançamento de ofício. Diz que a diferença a maior de saídas, que resultou na suposta omissão de entradas, decorre exclusivamente das mencionadas notas fiscais de números 1.611 a 1.628, emitidas contra si, que foram mal compreendidas pela auditora autuante.

Informa que a fiscalização é resultante de pedido de baixa cadastral do sujeito passivo, referente aos exercícios de 2004 e 2005, época em que a automação fiscal não estava tão difundida como nos dias atuais, ao menos para os contribuintes do seu porte. Hoje, mesmo sem o pedido do consumidor, a emissão do cupom fiscal ocorre automaticamente com a saída do combustível da bomba. Contudo, no período fiscalizado, a emissão das notas fiscais ficava a cargo de um funcionário, em regra frentista do posto de gasolina, que, apesar de bem orientado, muitas vezes não emitia o documento, resultando em saída não registrada. Assim, eram comuns divergências de estoques ao fim de cada mês, havendo muito mais entradas com notas do que saídas. Alega que a omissão de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição não produz qualquer efeito na arrecadação do Estado, já que o imposto é recolhido pelo substituto no momento da venda.

Para ajustar o estoque no final de cada mês, adotou o procedimento de emitir periodicamente uma nota fiscal modelo 01, de natureza complementar, registrando a diferença entre a saída efetiva do estabelecimento e a quantidade registrada. Apesar de a maioria dos postos de gasolina adotar tal procedimento, com a diferença de que contra terceiros, aduz que, com receio de uma eventual utilização escusa do documento, achou por bem emitir-lo contra si.

Argumenta que a auditora fiscal, não compreendendo tal metodologia, somou as “saídas nos bicos”, constantes do LMC, com as das notas fiscais complementares em comento, o que resultou em saídas superiores às entradas em quantia idêntica à das mencionadas notas, fato que enseja a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Em seguida, traça o seu perfil comercial, ponderando que adquire seus produtos quase que totalmente da Shell Brasil Ltda., sendo inimaginável que tal fornecedor comercialize produtos em desacordo com a legislação tributária. Entende que a acusação não procede, uma vez que as entradas do estabelecimento estão em perfeita harmonia com o LMC.

Em preliminar de decadência, afirma que os fatos geradores objeto do lançamento se reportam ao período de 1º de janeiro de 2004 a 31 de dezembro de 2005. Uma vez que o Auto de Infração ingressou no mundo jurídico no dia 02 de abril de 2009, sustenta a perda do direito do Fisco de rever o lançamento por homologação relativamente aos fatos geradores anteriores a 02 de abril de 2004, com fundamento em jurisprudência e no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Salienta que a regra do art. 173 do CTN se aplica aos tributos sujeitos a lançamento por declaração.

Em outra preliminar, desta feita de nulidade, afirma que o levantamento quantitativo foi efetuado em desacordo com a legislação. Diz que não se pode alegar que as notas complementares foram emitidas com intuito fraudulento, pois se houvesse adquirido combustível sem nota fiscal, a última coisa que faria seria emitir documentos de saída registrando elevadas quantidades de combustível. Bastaria apenas não computar as saídas, omitindo toda a operação. Tais notas fiscais complementares, ao revés de acobertarem, depõem contra si, em favor do Estado, a fim de registrar a real atividade do estabelecimento.

Alega que o levantamento quantitativo deve respeitar a Portaria 44 inicial e final, as entradas e as saídas de mercadorias. No pres

investigado qualquer nota ou cupom fiscal para alcançar o resultado das “saídas com nota fiscal”. Ou seja, não teria solicitado reduções Z ou averiguado notas de saída, com exceção daquelas emitidas contra o próprio estabelecimento. Informa que o procedimento adotado foi relativamente simples. A Fiscalização analisou o LMC, apurando o total de combustível que saiu do bico e tratou este valor como “saídas com nota fiscal”, mesmo que nem sempre tenha sido emitido documento fiscal quando do abastecimento. Além disso, somou as notas fiscais complementares às “saídas do bico”, encontrando o que seria o “total de saídas com nota fiscal”, sem atentar para o fato de que as notas fiscais complementares já se referem a parte das saídas do bico. Assevera que é equivocado tal procedimento, pois, ao invés de tomar o LMC, deveriam ter sido solicitados – por exemplo -, reduções Z, notas fiscais D1 ou outros documentos de registro de saídas. Caso tivesse sido adotado tal método, segundo seu entendimento, teria sido verificado que as quantias registradas nas notas fiscais complementares correspondem exatamente à diferença entre as saídas totais, que podem ser apuradas no LMC, e as saídas com notas fiscais.

Com fundamento no art. 18 do RPAF/99 e em decisões deste Conselho, requer a nulidade do lançamento.

No mérito, registra que não comprou um único litro de combustível em desacordo com a legislação tributária, não havendo provas ou indícios de tal ilícito, bem como requer diligência fiscal. Citando decisões do CONSEF/BA, afirma que em grande parte dos casos há omissão de saídas, que, em se tratando de mercadoria sujeita ao regime de substituição, não implica em sonegação.

À fl. 409, volta a requerer diligência fiscal, tendo inclusive registrado dois quesitos no item ‘b’.

Por fim, requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

A autuante junta informação fiscal às fls. 423 e 424.

Salienta que o Auto de Infração foi lavrado em conformidade com a legislação vigente, inclusive com a Portaria 445/98, resultante dos valores de saídas a maior apurados em levantamento quantitativo de estoque físico, o que importou em omissão de entradas. Entende que no art. 201 do RICMS/BA não existe previsão para as citadas notas complementares, emitidas contra o próprio autuado. Aduz que as entradas foram consideradas (fls. 12 a 15, 18 a 20, 23 e 26), assim como as saídas com notas fiscais (fls. 17, 22, 25 e 28). Quanto às saídas físicas, estas se encontram na Auditoria dos Encerrantes às fls. 29 a 34. No tocante ao argumento de defesa de que não foram levadas em conta notas fiscais de venda a consumidor, notas fiscais modelo 01 emitidas apenas a título de orçamento e cupons fiscais, aponta a desnecessidade, uma vez que os produtos ali lançados já foram contemplados quando do levantamento nos bicos através do LMC. Informa que figuram no PAF os Demonstrativos de Estoque e Demonstrativos de Estoque Auxiliar, às fls. 10, 11 e 35 a 38, relativos aos exercícios de 2004 e 2005, cujos valores teriam sido distorcidos pelo contribuinte.

Requer a manutenção do Auto de Infração.

Na pauta de 01/09/2009, a 4^a JJF – Junta de Julgamento Fiscal -, decidiu converter o processo em diligência à ASTEC / CONSEF, para que, com o fim de elaborar novo demonstrativo de débito, tomando-se por base os levantamentos de fls. 10 e 11, fossem feitas as exclusões das notas fiscais modelo 1 totalizadas às fls. 17, 22, 25 e 28.

Efetuada a diligência e exarado o respectivo Parecer (fls. 430 a 432), os valores exigidos restaram diminuídos de R\$ 358.362,93 para R\$ 10.323,72 (infração 01, fl. 432), e de R\$ 100.198,27 para R\$ 2.886,52 (infração 02, fl. 432).

Na manifestação de fls. 439 a 442 o impugnante assevera que, apesar de não possuir nenhuma reprimenda ao Parecer da ASTEC, nada deve, e que os valores residuais são originários de três fatores: (i) falta de consideração da nota fiscal avulsa número 030 então, que comprova a entrada de 10.501 litros de gasolina e 2.484

março de 2005, oriunda de processo judicial, conforme documentos de fls. 443 a 449; (ii) cômputo de ganhos em armazenagem de combustíveis na auditoria de estoques, o que não é concebível, ante a possibilidade única de perdas, nunca de ganhos e (iii) não terem sido tomados como perdas os 1.500 litros de combustíveis, armazenados em um declive da parte superior do reservatório, com o fim de evitar sujeira no produto vendido ao consumidor final.

Apresenta demonstrativo às fls. 441/442 e requer a improcedência do Auto de Infração.

Na informação fiscal de fl. 454 a autuante pondera que os documentos carreados aos autos são contrários às alegações defensivas, e não possuem o condão de desconstituir a acusação fiscal.

VOTO

Preliminarmente, em relação ao pedido de declaração de decadência do direito de constituir o crédito tributário, relativamente ao período anterior a 02 de abril de 2004, em razão de haver sido extrapolado o prazo de cinco anos para que o sujeito ativo o constituísse, tal como previsto no artigo 150, §4º do CTN, observo que o artigo 173, inciso I, também do CTN, prevê como marco inicial o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, enquanto o artigo 150, § 4º prevê como marco a data do fato gerador. Nos dois casos, o prazo é de cinco anos.

Nos lançamentos por homologação em que haja antecipação de pagamento do tributo, aplica-se o exposto no art. 150, §4º e o prazo para a decadência será de cinco anos a contar do fato gerador, exceto quando comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação. Não havendo pagamento antecipado pelo contribuinte, é cabível o lançamento direto (de ofício), previsto no artigo 149, inciso V, do CTN, e o prazo decadencial rege-se pela regra geral do artigo 173, inciso I, do CTN (RESP 445.137/MG agosto 2006).

O artigo 107-B da Lei nº 3.956/81, que institui o Código Tributário do Estado da Bahia - COTEB, incorporou o artigo 150 do CTN em seu parágrafo 5º, que dispõe:

COTEB. Art. 107-B. § 5º. Considera-se ocorrida a homologação tácita do lançamento e definitivamente extinto o crédito, após 5 (cinco) anos, contados a partir de 01 de janeiro do ano seguinte ao da ocorrência do fato gerador, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.

Assim, a legislação tributária do Estado da Bahia fixa prazo à homologação do lançamento, não podendo ser argüida a determinação do artigo 150, §4º, do CTN, que se aplica quando a lei do ente tributante não fixar interstício temporal para a homologação. No lançamento de ofício não pode ser acatada a tese de que apenas parte do tributo deixou de ser lançado e sim que o início do quinquênio decadencial começa a contar a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, a teor do art. 173, inciso I do CTN. Portanto, aplicando-se a regra contida no artigo 107-B, §5º do COTEB, os fatos geradores ocorridos no período anterior a 02 de abril de 2004 só seriam atingidos pela decadência caso o lançamento fosse feito a partir de 2010. Tendo sido o Auto de Infração lavrado em 31/03/2009, com data de ciência ao autuado em 02 de abril do mesmo ano, conforme seu recibo às fls. 03 e 04 deste processo, não ocorreu a decadência argüida, pelo que está rejeitada a preliminar de decadência.

Em preliminar de nulidade, o sujeito passivo afirma que a auditoria de estoques foi elaborada em desacordo com a legislação. Alega que o levantamento quantitativo deve respeitar a Portaria 445/98. No presente caso, o Fisco não teria investigado qualquer nota ou cupom fiscal para alcançar o resultado das “saídas com nota fiscal”. Ou seja, não teria solicitado reduções Z ou averiguado notas de saída, com exceção daquelas emitidas contra o próprio estabelecimento. Informa que o procedimento adotado foi relativamente simples. A Fiscalização analisou o LMC, apurando o total de combustível que saiu do bico e tratou este valor como “saídas com nota fiscal”, mesmo que nem sempre tenha sido emitido documento fis

Além disso, somou as notas fiscais complementares às “saídas do l

o “total de saídas com nota fiscal”, sem atentar para o fato de que as notas fiscais complementares já se referem a parte das saídas do bico. Pondera que é equivocado tal procedimento, pois, ao invés de tomar o LMC, deveriam ter sido solicitados – por exemplo -, reduções Z, notas fiscais D1 ou outros documentos de registro de saídas. Caso tivesse sido adotado tal método, segundo seu entendimento, teria sido verificado que as quantias registradas nas notas fiscais complementares correspondem exatamente à diferença entre as saídas totais, que pode ser apurada no LMC, e as saídas com notas fiscais.

A autuante, com relação a tal argumento, aponta a desnecessidade de considerar no levantamento quantitativo notas fiscais de venda a consumidor, notas fiscais modelo 01 emitidas apenas a título de orçamento e cupons fiscais, uma vez que os produtos ali lançados já foram contemplados quando do levantamento nos bicos através do LMC.

Da análise dos elementos constantes dos autos, verifico que, em relação a todos os argumentos defensivos acima expendidos, com o fim de demonstrar a nulidade do procedimento, assiste razão ao autuado apenas quando afirma que a autuante somou os valores das notas fiscais complementares aos do LMC, considerando assim o resultado como “saídas com nota fiscal”, conforme Demonstrativos de Estoque de fls. 35 a 38.

Entretanto, conforme o relatório supra, tal irregularidade foi sanada através de diligência da ASTEC / CONSEF, inclusive com a diminuição do montante cobrado (fl. 432), não subsistindo, pois, qualquer vício que possa eivar de nulidade o presente ato administrativo.

Rejeitada a preliminar de nulidade.

No mérito, observo que o sujeito passivo atua no ramo de comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente deveria receber as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação tributária. Contudo, na presente situação, exige-se o imposto devido por solidariedade e por antecipação tributária de responsabilidade própria, em razão da falta de constatação de registro de entradas de combustíveis no estabelecimento.

Concluo que não procedem as alegações defensivas de que é equivocado o procedimento de tomar o LMC para efeito de cálculo das “saídas com nota fiscal”, ao invés de requerer – por exemplo -, reduções Z, notas fiscais D1 ou outros documentos de registro de saídas.

A auditoria foi realizada de acordo com os procedimentos recomendados para o segmento de comércio a varejo de combustíveis, disciplinados pela ANP – Agência Nacional de Petróleo (Portarias DNC 26/1992 e ANP 116/2000) e pela SEFAZ/BA (Pareceres 3820/2002, 327/2005 e 7754/2005 de fls. 206 a 234). Foram corretamente calculados ganhos e perdas dia a dia, conforme pareceres anteriormente citados da SEFAZ/BA, com observância do limite legal de 0,6% sobre o estoque físico do dia indicado no LMC previsto pela ANP, sendo que as perdas repercutiram nas saídas e os ganhos nas entradas.

O argumento expedito na manifestação do contribuinte, de não terem sidos tomados como perdas os 1.500 litros de combustíveis, armazenados em um declive da parte superior do reservatório, com o fim de evitar sujeira no produto vendido ao consumidor final, não pode ser acatado, pelo singelo fato de não ter sido colacionado ao processo qualquer documento que o consubstancie.

Com relação à nota fiscal avulsa número 0304682005, de fl. 443, colacionada aos autos após a diligência da ASTEC, da qual a autuante tomou conhecimento, deve-se reconhecer que comprova a entrada de 10.501 litros de gasolina e 2.484 litros de óleo diesel, em 07 de março de 2005.

Desse modo, tendo em vista o fato de que a referida diligência resultou em omissão de entradas de 9.229,41 litros de gasolina comum em 2005 (fl. 431), os lançamentos das infrações 01 e 02 (demonstrativo de fl. 432) com data de ocorrência 30/12/2005 e valores respectivos de R\$ 5.250,02 (ICMS NORMAL, fl. 431) e R\$ 1.467,91 (ICMS ANTECIPADO, fl. 432) de levantamento, já que a omissão de entradas de gasolina c

descaracterizada.

No que pertine ao óleo diesel neste exercício (2005), a sobredita nota fiscal comprova a entrada de 2.484 litros, enquanto o demonstrativo de fl. 431 traz a omissão de entradas de 10.627,86 litros (coluna “Diferença, fl. 431). Devem, portanto, ser diminuídos os 2.484 litros, de maneira que a omissão de entradas resulte em 8.143,86 litros, que, aplicados na coluna “Diferença” do levantamento de fl. 431, resulta no ICMS NORMAL de R\$ 3.652,71 e ICMS ANTECIPADO de R\$ 1.021,29.

Desse modo, no demonstrativo de fl. 432, o lançamento com data de ocorrência 31/12/2005 e valor R\$ 4.766,85 deve ser diminuído para R\$ 3.652,71 (infração 01), assim como o de mesma data de ocorrência e valor R\$ 1.332,81 para R\$ 1.021,29 (infração 02).

Observo que na elaboração do demonstrativo de fl. 432, houve uma inversão nas datas de ocorrência e vencimento dos itens 2 e 3 das infrações 1 e 2, que deverão ser retificadas do seguinte modo: o item 2 de ambas as infrações terão como data de ocorrência e vencimento 31/12/2005 e 09/01/2006, e no item 3, as datas serão 31/12/2004 e 09/01/2005, respectivamente. Merece também reparo a multa constante na infração 2 do mesmo demonstrativo, que deverá ser a prevista no inciso II, “d” do art. 42 da Lei nº 7.014/96.

Infrações 01 e 02 parcialmente elididas.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 060624.0101/09-7, lavrado contra **YANSÁ COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 5.066,56**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 1.107,00 e de 70% sobre R\$ 3.959,56, previstas no art. 42, II, “d” e III da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício 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 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de outubro de 2010.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO DANILO REIS LOPES – RELATOR

FERNANDO A. B. DE ARAÚJO - JULGADOR