

PROCESSO - A. I. Nº 017241.0006/09-6
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - POSTO JORRINHO DERIVADOS DE PÉTROLEO LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0122-03/10
ORIGEM - INFAZ SERRINHA
INTERNET - 03/06/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0123-11/11

EMENTA: ICMS. NULIDADE. FALTA DE CERTEZA E LIQUIDEZ DO LANÇAMENTO. 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”. Infrações nulas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o caso em apreciação de Recurso de Ofício apresentado para exame da Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, constante do Acórdão nº 0122-03/10, que julgou Nulo o Auto de Infração nº 017241.0006/09-6, lavrado em 09/06/2009, para imputar ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

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 aquisição de mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, encontrando-se 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 apresentou impugnação tempestiva (fls. 1723/1726), aduzindo ser a atividade do seu estabelecimento a comercialização de combustíveis para uso em veículos automotores.

Realçou ter o fiscal tipificado o fato como omissão de saídas anteriores e argumentou que, como o levantamento se referia a gasolina e óleo diesel, e tendo em vista que as saídas desses produtos se davam sem sofrer tributação, em face da sua ocorrência no momento das aquisições às distribuidoras, quando se cobra o ICMS por substituição, não havia como se tributar quando verificada omissão de saídas anteriores, o que aconteceu no caso presente.

Após apontar divergências entre os demonstrativos fiscais e o Livro de Movimentação de Combustíveis nos estoques inicial e final e sustentar que notas fiscais de aquisição de gasolina e

óleo diesel não foram consideradas no levantamento do estoque, requereu a improcedência do Auto de Infração, com fundamento na tese de que omissões de saídas, anteriores ou não, de gasolina e óleo diesel, não gerariam cobrança de ICMS, normal ou por antecipação, porquanto se cobrava o imposto quando da aquisição das mercadorias.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 1756/1759), asseverou que as alegações da defesa de que inexistia tributação no caso de omissão de saídas anteriores de gasolina e diesel não prosperavam, em face da ausência de amparo na legislação do ICMS.

A seguir, assegurou não haver 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, posto que a legislação determinava a cobrança de uma penalidade pelas saídas sem emissão de Nota Fiscal, porém, no caso versado, cuidando de “Omissão de Saídas Anteriores”, em virtude de entradas de mercadorias no estabelecimento sem o devido registro, a legislação estabelecia a cobrança do imposto, fundamentando o seu entendimento no art. 2º, § 3º, IV, do RICMS.

Em seguida, acolheu a existência dos apontados erros no registro dos estoques, adotando os valores do LMC e refazendo os demonstrativos de débitos, disso resultando a redução de ambos os itens da autuação, para um valor total de R\$21.600,31.

Em face dos questionamentos da defesa, e tendo em mira a necessidade de determinar-se, com precisão, a motivação fático-jurídica dos lançamentos em discussão, de acordo com art. 39, III, do RPAF, que estabelece a necessidade da descrição do fato considerado infração ser efetuada de forma clara e precisa, a 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 constava no campo “Descrição dos Fatos” e o enunciado das acusações, aliado às assertivas do autuante ao prestar a informação, objetivando que o contribuinte pudesse saber do que estava sendo acusado.

Foi solicitado, também, que considerando as inconsistências flagrantes dos demonstrativos fiscais, que o autuante refizesse todos os demonstrativos, sintéticos e analíticos, de modo a ficarem claros os valores remanescentes.

Atendendo à solicitação, o autuante, às fl. 1778, informou que, pelo levantamento efetuado, ficou constatada a existência de “omissão de saídas anteriores de óleo diesel e gasolina” cujo resultado serviu de base para relatar, no campo específico 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 prestada.

Quanto ao que constava sob as rubricas “Infração 01”, o autuante disse que, como as demais, se tratava de enunciado “do próprio sistema” do Auto de Infração.

Em relação à outra solicitação, asseverou que foram juntados novos demonstrativos.

Cientificado do teor da informação, o sujeito passivo se manifestou, ratificando os termos da impugnação originária, exceto no tocante à questão dos valores unitários (fls. 1790/1792). Reclamou que não havia o que se tributar quando ocorre omissão de saídas anteriores em se tratando de gasolina e óleo diesel, produtos cujas saídas se davam sem tributação do ICMS, em virtude desta ocorrer quando da aquisição nas distribuidoras, ocasião em que era cobrado o imposto por substituição. Reiterou os pedidos formulados na defesa originária.

Ao decidir, a Junta de Julgamento Fiscal, inicialmente, frisou ter o autuado suscitado uma questão de ordem preliminar e apontado erros nos lançamentos.

Reportando-se à questão preliminar, a JJF assim se manifestou:

“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.”

Prosseguindo, a JJF observou que, como se tratavam de situações jurídicas inequivocamente distintas, e, de acordo com o mandamento do art. 39, III, do RPAF, a descrição do fato considerado infração deveria ser feita de forma clara e precisa, foi determinada, na fase de instrução, a remessa dos autos em diligência à repartição de origem para que o fiscal esclarecesse qual a real natureza da imputação, tendo, na oportunidade, alertado que a informação fosse prestada levando em conta a orientação predominante no CONSEF, nas operações com combustíveis, envolvendo casos de responsabilidade solidária e de antecipação tributária, apurados mediante levantamento quantitativo de estoques.

Em sua resposta, o fiscal autuante, afirmou ter o lançamento, por fundamento, a constatação de “omissão de saídas anteriores de óleo diesel e gasolina” por entradas não escrituradas, ou seja, pagamentos não contabilizados.

Prosseguindo, dispôs a JJF que: *“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”.*

Aduziu que se percebia, ao analisar os papéis de trabalho, diferentemente do enunciado do item 1º, dizendo respeito a imposto devido por responsabilidade solidária, que os demonstrativos deixavam claro ter o fiscal apurado, realmente, a tal “omissão de saídas anteriores”. Citou como exemplo o demonstrativo de fl. 1760, onde a coluna “Responsabilidade Solidária” se encontrava zerada, enquanto a coluna “omissão de saídas anteriores” registrava a base de cálculo considerada.

A JJF asseverou que os demonstrativos fiscais apresentavam inconsistências, as quais não seriam analisadas, na medida em que deixaria de apreciar o mérito em face das razões expostas na seguinte literalidade:

“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 da presunção”, cumpre ao intérprete identificar qual o fato-índice (provado) e o fato presumido. O fato-índice consiste na existência ou não de entradas não contabilizadas. Por seu turno, o fato presumido diz respeito à omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto.

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.”

Relativamente à infração 2, a Junta também decidiu pela sua nulidade, destacando que dita imputação tem por supedâneo a primeira, em face do cálculo da antecipação tributária ser feito em função do valor das omissões apuradas.

Na conclusão, recomendou à repartição fiscal que analisasse se existiriam elementos capazes de justificar a renovação do procedimento, frisando, entretanto, o aspecto de ser evidente que, se o contribuinte, antes do início de nova ação fiscal, sanasse alguma irregularidade porventura existente, inclusive mediante denúncia espontânea, eximir-se-ia das sanções.

Em seguida, confirmou o voto pela Nulidade do Auto de Infração.

Por fim, recorreu a Junta de Julgamento Fiscal, em obediência à legislação vigente, a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF.

VOTO

É objeto deste Recurso de Ofício a Decisão da 3ª JJF que julgou nulo o Auto de Infração em epígrafe, composto de dois lançamentos, imputando a falta de recolhimento do ICMS devido na condição de responsável solidário e por antecipação sobre mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo as irregularidades apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque, dentro dos exercícios fechados de 2004 e 2005.

Do exame da procedimentalidade, verifico que a Decisão recorrida desmerece reforma, apresentando-se incensurável, na medida em que, conforme descrito com detalhes no Relatório, corretamente identificou a existência de vícios na ação fiscal, os quais, sem margem à dúvida, acarretam insegurança na acusação imputada ao contribuinte.

Com efeito, o autuante, ao promover a imputação, declarou expressamente, na descrição dos fatos, inclusive repetindo a tese na informação fiscal, que nos exercícios de 2004 e 2005 teria havido “omissão de saídas anteriores”, no entanto, no campo destinado à definição da infração 01 consta que o lançamento se refere à falta de recolhimento do imposto (ICMS), na condição de

responsável solidário, por ter o sujeito passivo adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal.

Efetivamente, depreende-se da autuação a existência de divergência na interpretação dos fatos, conduzindo a um lançamento eivado de vícios, porquanto, em obediência ao art. 39, III, do RPAF, a autuação imputada ao contribuinte deve ter a descrição do fato gerador efetuada de forma clara, precisa e compatível, sem deixar margem para dúvidas na sua compreensão, com o intuito de permitir ao contribuinte ter segura e inequívoca ciência da infração que está sendo acusado e, assim, poder exercer amplamente o seu direito de defesa.

Assim, não há como se possa confundir a falta de recolhimento de imposto na condição de responsável solidário com omissão de saídas anteriores de mercadorias, constatadas pelo levantamento quantitativo de estoques, porquanto situações totalmente diversas e com tratamentos distintos, à luz da legislação tributária estadual.

Em suma, evitando delongas desnecessárias, concordo integralmente com o entendimento do ilustre Relator da 3ª JF, por me encontrar convencido de que restou, *in casu*, comprovada a ocorrência de vício insanável, em face da insegurança quanto à caracterização do fato e à motivação jurídica do lançamento, disso resultando a nulidade da acusação fiscal, em estrita consonância com o artigo 18, II e IV, “a”, do RPAF/99.

No âmbito da infração 02, por consequência do quanto decidido em relação à de nº 1, na medida em que a base de cálculo da antecipação tributária foi apurada da mesma forma, ou seja, através de “omissões de saídas anteriores”, confirmo a Decisão pela nulidade da imputação.

Registre-se por oportuno, que os cálculos e a tipificação das infrações, 1 e 2, estão corretos porque correspondem ao tipo de mercadoria comercializado pelo contribuinte. Entretanto, ao descrever os fatos o autuante apresentou uma nova tipificação, qual seja, presunção de omissão de saídas anteriormente efetuadas, que além de não se adequar ao tipo de tributação das mercadorias objeto do levantamento, incidiu em contradição com as infrações apontadas no lançamento, trazendo como consequência o cerceamento do direito de defesa do contribuinte.

Ante o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício apresentado pela 3ª JF, mantendo inalterada a Decisão recorrida, inclusive com a recomendação do estudo da conveniência de renovação do procedimento fiscal, isento de falhas, visando à cobrança do crédito tributário, se devido.

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 **NULO** o Auto de Infração nº **017241.0006/09-6**, lavrado contra o **POSTO JORRINHO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA**. Recomenda-se o estudo da conveniência de renovação do procedimento fiscal, isento de falhas, visando à cobrança do crédito tributário, se devido.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de maio de 2011.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS