

A. I. Nº - **180463.0001/10-2**
AUTUADO - **BSA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**
AUTUANTE - **WINSTON PACHECO**
ORIGEM - **INFAZ SANTO ANTÔNIO DE JESUS**
INTERNET - **17.06.2011**

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0158-04/11

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE REGISTRO, NA ESCRITA FISCAL, DAS SAÍDAS DE MERCADORIAS RELATIVAS A OPERAÇÕES ISENTAS OU NÃO TRIBUTÁVEIS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTAS. Comprovadas as omissões de saídas de mercadorias isentas e / ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração. Infração caracterizada. **b)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. OMISSÃO DE ENTRADAS SUPERIOR À OMISSÃO DE SAÍDAS. PRESUNÇÃO DE OMISSÃO DE SAÍDAS. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). EXIGÊNCIA DO IMPOSTO NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO. No caso de constatação de omissão de entradas de combustíveis, deve ser exigido o imposto de responsabilidade solidária, e, consequentemente, aquele devido por substituição tributária. Em face da atividade do sujeito passivo (comércio de combustíveis, em regra sujeitos ao regime de substituição tributária por antecipação), não se pode afirmar com segurança e definitividade que as saídas anteriores ocorreram com a incidência do ICMS. Infrações 02 e 03 declaradas nulas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 31/03/2010 para lançar ICMS e multa por descumprimento de obrigação acessória no valor histórico total de R\$ 73.305,75, em razão das irregularidades abaixo relacionadas.

Infração 01 – Multa de R\$ 250,00 (R\$ 50,00 por exercício, de 2005 a 2009), prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96, por omissão de saídas de mercadorias isentas e / ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de produtos em quatro exercícios fechados e um aberto (2009).

Infração 02 – Falta de recolhimento do imposto, constatado pela apuração de diferenças tanto de entradas quanto de saídas, sendo realizado o lançamento sobre o valor de maior expressão monetária, o das entradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com recursos provenientes de saídas anteriores, dos mesmos exercícios, também não contabilizadas (2005 a 2008). Valor lançado de R\$ 56.643,46 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.

Infração 03 – Falta de retenção e recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes de combustíveis e lubrificantes com

contribuintes deste Estado. Valor lançado de R\$ 16.412,29 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “e” da Lei nº 7.014/96.

O autuado ingressa com defesa às fls. 138 a 153 (a numeração do processo passou da fl. 140 para a 150).

No seu entendimento a autuação não procede, pois o autuante teria cometido equívocos nos levantamentos, inclusive ao não considerar que a leitura de encerramento de uma determinada bomba em um exercício corresponde à da abertura do ano seguinte.

Destaca que o fiscal teria confundido o encerrante da gasolina comum com o de óleo diesel, que só tem dois bicos e no quantitativo passou a ter três. Outros encerrantes seriam meramente imaginários, não sabe de onde foram extraídos, consoante registros apresentados às fls. 139 a 153.

Quanto ao produto álcool, a leitura de abertura em 2006 deveria ser igual à de fechamento em 2005 (13.538,20 litros), embora tenham sido computados apenas 40 litros. Em 2007, a abertura deveria ser igual ao fechamento de 2006, na quantidade de 133.231,10 litros, mas o auditor fiscal autuante registrou 81.917,20. Em 2008, nos seus dizeres, “*apesar da abertura está correta, em virtude do erro anterior o valor também não é de 249.383,30 por se tratar de uma conta corrente*”. Idêntico equívoco aponta no que se refere ao período de 2009.

Relativamente ao produto gasolina C, no levantamento do exercício de 2005 (bico 02) o fiscal deixou de computar a nota fiscal número 77.732, de 14/12/2005 (5.000 litros), causando um erro na apuração da diferença encontrada, que foi de 2.225,08 litros. Destaca equívoco semelhante em 2006, no mesmo bico, referente aos 5.000 litros da nota fiscal 81.932, de 01/01/2007.

Com relação a 2009 (gasolina C), diz não entender “*como o autuante conseguiu encolher os números do encerrante neste exercício, se a abertura ele dissera não sei de onde que era 1.759.879,50 e vende o ano inteiro e baixa para 206.404,50 em um passo de mágica, não se pode dá crédito a um levantamento desse*” (sic, fl. 151).

No levantamento de óleo diesel em 2006, segundo o contribuinte, foi lançada de forma errada a nota fiscal 96.891, de 14/12/2006, uma vez que designava 10.000 litros, tendo sido registrados no levantamento apenas 5.000.

Com exceção das entradas, todos os números dos demonstrativos de óleo diesel, resumidos à fl. 152, dizem respeito ao produto gasolina C.

Em seguida, pondera que a quantidade de bicos de óleo diesel corresponde a dois, enquanto os de gasolina são três.

Os valores de abertura e de fechamento tomados no levantamento quantitativo de óleo diesel não são deste produto, mas de gasolina C.

Em 2007 também foi esquecida a nota fiscal 14.704, de 14/11/2007 (10.000 litros). Todos os números apresentados desse exercício não espelham a verdade material, “*por se tratar de uma conta corrente*”.

Inconformado com a apuração fiscal, diz que na mesma, com relação ao ano de 2005, o diesel possuía dois bicos, passando para três no exercício seguinte e retornando para dois em 2007, com números imaginários.

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

Na informação fiscal, de fls. 181 a 184, o autuante afirma que os valores concernentes ao produto álcool no exercício de 2005 foram extraídos do LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis), tendo sido aplicada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória de R\$ 50,00. Nada tem a acrescentar, uma vez que intimou o autuado a apresentar o mencionado Livro e lhe foi dito que o mesmo foi extraviado.

Em 2006 houve um erro na digitação das quantias de abertura e encerramento (fl. 35). Uma vez corrigido, a cobrança da penalidade não se altera (fl. 187).

Para os exercícios de 2007 e 2008 as alegações são infundadas, já que os números estão em conformidade com o LMC (cópias de fls. 186, 187, 188 e 189), em função de que nada altera.

Igualmente, no exercício de 2009 as quantidades estão condizentes com o LMC, cujo encerrante de fechamento corresponde à leitura efetuada no dia 28/10/2009, conforme Declaração de Estoque de Combustível de fl. 12, resultando em omissão de saídas com a aplicação da multa de R\$ 50,00.

Comentando as alegações de defesa referentes à gasolina C em 2005, concorda que foi omitida a nota fiscal 81.932, com 5.000 litros. Sua inserção apenas aumenta a omissão de saídas deste produto, o que não altera o lançamento da penalidade de R\$ 50,00.

Informa semelhante situação referente à nota 81.932, com 5.000 litros de gasolina comum, que, ao ser considerada, não alterou a cobrança da multa em 2006.

Para os exercícios de 2007 e 2008 os números estão de acordo com o LMC, mantendo-se inalterados, com a cobrança da penalidade de R\$ 50,00.

No que tange ao ano de 2009, ainda tratando do produto gasolina comum, refez os cálculos “*colocando os valores dos encerrantes referentes aos bicos (1-A e 2) que foram desativados em abril/2009. De fato houve um equívoco na leitura do encerrante do dia 28/10/2009, pois tudo leva a crer que não foi percebido que o encerrante havia ultrapassado a casa de 1.000.000 (um milhão). Portanto de acordo com os novos dados foi constatado a omissão de saídas de combustível, não alterando o demonstrativo de débito referente a este item*” (sic).

Ao analisar o quantitativo do produto gasolina aditivada, mantém os números apresentados, por estarem em consonância com o LMC e com a Declaração de Estoques de Combustíveis de 28/10/2010 (fl. 12).

Não acolhe as razões de defesa relativas ao óleo diesel em 2005 e 2006, pois o contribuinte, apesar de intimado, não apresentou provas ou cópias do LMC. Quanto a 2007, foi apresentado o LMC do período posterior a 25 de abril, o que impossibilitou a verificação dos números de abertura, sendo que o fechamento está correto, conforme cópia anexada à informação fiscal. Apesar de o sujeito passivo ter juntado com a defesa “*cópia de uma suposta nota fiscal*”, não conseguiu confirmá-la ao pesquisar os arquivos SINTEGRA do fornecedor PETROBAHIA S/A, CNPJ 01.125.282/0001-16.

Mantém os números deste produto no exercício de 2008, conforme cópias do LMC anexas. No que se refere ao ano 2009, os valores de encerramento são aqueles da Declaração de fl. 12, com as informações prestadas pelo gerente do posto de que se tratava dos bicos 06 e 07, apesar de estarem lançados no LMC como bicos 01 e 02.

Assevera não ter nada a ratificar na infração 01 e apresenta novo demonstrativo de débito – das infrações 02 e 03 – à fl. 185.

Devidamente intimado (fl. 224), o contribuinte se manifesta à fl. 228, mantendo as razões iniciais e afirmando que o livro que o autuante disse não ter sido entregue como prova pode estar em seu próprio poder, visto que não foi devolvido quando do encerramento dos trabalhos de fiscalização. Informa que a nota fiscal 14.704, de 14/11/2007, com destaque de 10.000 litros de óleo diesel, não foi emitida pela PETROBRÁS DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO S/A, mas pela DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO PETROBAHIA S/A, nos termos da cópia de fl. 234.

VOTO

As infrações 02 e 03 do lançamento em tela são relacionadas, respectivamente, com o ICMS normal e antecipado decorrente de omissões de entradas de combustíveis, apuradas através de levantamentos quantitativos de estoques (fls. 08 e 185), cuja expressão monetária foi maior do que a das omissões de saídas. Portanto, as duas estão ligadas por uma relação de interdependência ou acessoriadade, sendo que a declaração de nulidade da principal (infração 02) implica, necessariamente, no mesmo destino para a decorrente (infração 03).

O fato é que a segunda infração foi capitulada com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou o pagamento das mesmas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores, dos mesmos exercícios, também não contabilizadas. (art. 4º, § 4º, Lei nº 7.014/96).

Entretanto, em face da atividade do sujeito passivo (comércio de combustíveis, em regra sujeitos ao regime de substituição tributária por antecipação), não se pode afirmar com segurança e definitividade que as mencionadas saídas anteriores ocorreram com a incidência do ICMS, do que concluo estar equivocado o enquadramento do suposto ato infracional.

De acordo com a legislação que rege a matéria e com a praxe já assentada na atividade de fiscalização, quando ocorre a constatação de omissão de entradas de combustíveis, o correto é a apuração do ICMS devido pelo contribuinte na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das aquisições sujeitas ao regime de substituição tributária, exigindo-se o tributo e a multa de 70% (modificada para 100%), prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96 (infração 02).

Conseqüentemente, na infração 03, caso efetivamente cabível, deveria ter sido apurado o 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 (MVA), por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrentes da omissão de registro na escrita de entradas de mercadorias sujeitas à substituição, lançando-se o imposto e a multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.

Assim, declaro nulas as infrações 02 e 03.

Com referência à primeira infração, fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante.

Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal concernente à infração 01, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, descreveu o ilícito tributário, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indicou o embasamento jurídico.

Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito constitucional, administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observada a garantia à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizada nos argumentos abordados na impugnação, na revisão fiscal e respectiva manifestação, na narrativa dos fatos e correspondente infração imputada.

No mérito, o lançamento da multa de R\$ 50,00 por período decorre das omissões de saídas de mercadorias isentas e / ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apuradas através de levantamento quantitativo de estoques por espécies de produtos em quatro exercícios fechados (2005 a 2008) e um aberto (2009).

Nos levantamentos iniciais foram apuradas as omissões de saídas de álcool em 2005 (19,79 litros, fl. 15); gasolina aditivada e comum em 2006 (1.182,26 e 3.141,00 litros, fls. 56 e 65); álcool, gasolina comum e aditivada em 2007 (3.758,90, 10.558,38 e 321,20 litros, fls. 68, 80 e 90); álcool e gasolina comum em 2008 (2.347,48 e 5.975,10 litros, fls. 99 e 112); além de álcool, gasolina comum, gasolina aditivada e diesel em 2009 (7.753,90, 2.001.259,00, 1.095,90 e 19.894,30 litros, fls. 124, 127, 130 e 133).

Relativamente ao exercício de 2005, o sujeito passivo somente apresentou argumentações defensivas referentes aos produtos gasolina comum, gasolina aditivada e óleo diesel. Ainda que inteiramente acatadas, em nada modificariam a omissão de 19,79 litros de álcool, apurada à fl. 15.

Quanto a 2006, o simples agravamento da infração, causado pelo cômputo da nota fiscal de entrada número 81.932, com 5.000 litros de gasolina comum, demonstra a desnecessidade de se mostrarem improcedentes os demais argumentos para a manutenção da exigência fiscal, pois o acolhimento de nenhum deles afastaria a omissão de saídas deste produto no mencionado exercício.

Não tendo o impugnante apresentado justificativas para a omissão de saídas do item gasolina aditivada em 2007, a penalidade concernente a este exercício se mantém, independentemente de serem ou não verdadeiros os demais argumentos.

Na defesa referente ao exercício de 2008, o sujeito passivo limitou-se a afirmar, sem provas, que a omissão de saídas de álcool ocorreu em virtude do fato de ter sido lançada a quantia de 249.383,30 litros na abertura, que no seu entender não é pertinente por “*se tratar de uma conta corrente*”.

Finalmente, no que diz respeito ao exercício de 2009, com fundamento nos elementos do processo e no que já foi exposto no Relatório deste julgamento, concluo que não foram apresentadas (os) nos autos provas e argumentos capazes de elidir, todas juntas, as omissões de saídas de álcool, gasolina comum, gasolina aditivada e óleo diesel (7.753,90, 2.001.259,00, 1.095,90 e 19.894,30 litros, fls. 124, 127, 130 e 133).

Com relação ao citado exercício, as razões defensivas abordaram o suposto fato de a leitura de abertura do bico 01 do produto álcool “*tratar de conta corrente*” (sem provas); a consideração a maior da leitura de abertura do bico 01 do produto gasolina comum, erro retificado pelo autuante, após o que a omissão de saídas desta mercadoria remanesceu e o mencionado equívoco, alegadamente cometido pelo autuante, de ter considerado como de óleo diesel informações relativas à gasolina comum. Nada foi dito sobre a gasolina aditivada neste ano (fl. 151, último parágrafo).

Em face do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 250,00, e represento à autoridade competente para que renove a ação fiscal relativa às infrações 02 e 03, desta feita a salvo dos vícios ora apontados.

VOTO DISCORDANTE – INFRAÇÃO 01

Peço respeitosa vênia para dissentir do ilustre relator no que tange à penalidade aplicável à infração 01.

O art. 142, CTN dispõe que compete privativamente à autoridade administrativa constituir o crédito tributário pelo lançamento, assim entendido o procedimento administrativo tendente a verificar a ocorrência do fato gerador da obrigação correspondente, determinar a matéria tributável, calcular o montante do tributo devido, identificar o sujeito passivo e, sendo caso, propor a aplicação da penalidade cabível (grifo meu).

O seu parágrafo único nos revela que a atividade administrativa de lançamento é vinculada e obrigatória, sob pena de responsabilidade funcional.

No caso presente e no que concordo com o nobre relator, restou patente o cometimento da infração para a qual deve ser aplicada a penalidade por descumprimento de obrigação acessória na forma prevista no art. 42, inciso XXII da Lei nº 7.014/96, como bem tipificou o autuante no auto de infração.

A citada lei do ICMS estabelece no art. 41 que pelas infrações à legislação do ICMS serão aplicadas as seguintes penalidades, isoladas ou cumulativamente: I - multa; II - sujeição a regime especial de fiscalização e pagamento; III - cancelamento de benefícios fiscais; IV - cassação de regime especial para pagamento, emissão de documentos fiscais ou escrituração de livros fiscais; V - cancelamento de autorização ou credenciamento.

Ocorre que as multas para todas as infrações ao ICMS (que são as indicadas no art. 41), são as tipificadas no artigo 42 da Lei nº 7.014/96, e a multa para a infração deste caso está assim descrita: XXII - R\$ 50,00 (cinquenta reais), em caso de descumprimento de obrigação acessória sem penalidade prevista expressamente nesta Lei.

Ora, neste caso está em juízo apenas uma infração com cinco ocorrências. Não há na legislação previsão da multa por ocorrência como proposta pelo autuante e acolhido pelo relator. Então, a nós, no exercício da função de *autocontrole* do ato administrativo - que, diga-se de passagem também é estritamente vinculada à lei -, não nos é dado inovar com aplicação da penalidade de forma não prevista na específica legislação. Observo que quando é o caso de multa por ocorrência, a norma

assim prevê, como, por exemplo, nos incisos XIII “e”, XIV, XVIII “a”, “d”, XXIV e XXV do art. 42 da lei do ICMS.

Ante o exposto, entendo que a única infração em pauta comporta apenas uma multa no valor de R\$ 50,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 180463.0001/10-2, lavrado contra **BSA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$ 250,00**, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 01 do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de junho de 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

PAULO DANILÓ REIS LOPES – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR/VOTO DISCORDANTE