

PROCESSO - A. I. N° 206960.0030/08-1
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e SAFRA DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.
RECORRIDOS - SAFRA DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JFJ nº 0292-01/10
ORIGEM - SAT/COPEC
INTERNET - 29/02/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJE Nº 0044-11/12

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. A exclusão de notas fiscais do CFAMT não trazidas aos autos reduz o montante do débito. Alteração, de ofício, da multa sugerida, para aquela prevista no artigo 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/96, tendo em vista referir-se a operações amparadas por suspensão do ICMS. Infração parcialmente procedente. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatada a ocorrência de diversas irregularidades no trabalho fiscal, tais como contradição entre a infração e a descrição dos fatos, insegurança quanto à origem dos dados inseridos no levantamento de estoques, prejudicando o direito de defesa do contribuinte, o que conduz à declaração de nulidade da autuação. Modificada a Decisão recorrida. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Não há previsão, na legislação, para adição de MVA nas operações de circulação de álcool anidro combustível. Infração insubsistente. Rejeitadas as preliminares de nulidade suscitadas. Indefiro o pedido de diligência. Modificada a Decisão recorrida. Recurso de Ofício **NÃO PROVIDO**. Recurso Voluntário **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recursos Voluntário e de Ofício interpostos contra a Decisão da 1ª Junta de Julgamento Fiscal (Acórdão JFJ nº 0292-01/10), que julgou Procedente em Parte o presente Auto de Infração, lavrado para imputar ao contribuinte o cometimento de cinco ilícitos tributários, sendo objeto de ambos os Recursos as exigências fiscais abaixo descritas:

INFRAÇÃO 1 – deu entrada no estabelecimento de mercadorias sujeitas à tributação, sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro a maio, julho, setembro e outubro de 2003, além de novembro de 2004, sendo aplicada a multa de 10%, correspondente ao valor de R\$46.487,11.

Consta que o contribuinte deixou de escriturar diversas notas fiscais de entrada relativas a mercadorias tributáveis (álcool e lubrificantes) no livro Registro de Entradas, conforme relação das notas fiscais não registradas resultante do cruzamento do CFAMT X Arquivos SINTEGRA, além de cópias das notas fiscais e dos referidos livros;

INFRAÇÃO 2 – deixou de recolher o ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2003 e 2004, sendo exigido imposto no valor de R\$91.085,29, acrescido da multa de 70%. Consta que “*o contribuinte não registrou diversas notas fiscais de entrada do produto AEAC - Álcool Etílico Anidro Carburante no livro Registro de Entradas e também não informou para a Refinaria as referidas aquisições, conforme determinação do Convênio ICMS 03/99 em sua Cláusula décima segunda, resultando nas diferenças de estoque levantadas*”. Foi anexada a relação da movimentação de AEAC fornecida pela distribuidora, bem como cópias dos Anexos IV e V, enviados pela distribuidora à refinaria;

INFRAÇÃO 3 – deixou de efetuar a retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, nos exercícios de 2003 e 2004, exigindo imposto no valor de R\$59.414,93, acrescido da multa de 60%. Consta, ainda, que “*o contribuinte não registrou diversas notas fiscais de entrada do produto AEAC - Álcool Etílico Anidro Carburante no livro Registro de Entradas e também não informou para a Refinaria as referidas aquisições, conforme determinação do Convênio ICMS 03/99 em sua Cláusula décima segunda, resultando nas diferenças de estoque levantadas*”. Foi anexada a relação da movimentação de AEAC fornecida pela distribuidora, bem como cópias dos Anexos IV e V, enviados pela distribuidora à refinaria;

A Junta de Julgamento Fiscal assim decidiu a lide administrativa, *in verbis*:

“Observo que o autuado suscitou como primeira preliminar de nulidade, que o seu direito de defesa teria sido cerceado, sob a alegação de que não lhe haviam sido entregues os demonstrativos elaborados pela fiscalização e parte das notas fiscais que tinha sido objeto da exigência fiscal, prejudicando o seu exercício do contraditório. Ressalto que em vista disso, esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal converteu o processo em diligência, para que fossem entregues ao impugnante todos os demonstrativos fiscais, além dos documentos fiscais utilizados no levantamento que não tinham sido disponibilizados ao autuado, ao tempo em que foi reaberto o seu prazo legal de defesa, sanando definitivamente o problema aventado.

No que concerne à afirmação de que o lançamento se encontraria eivado de vícios e que lhe faltaria segurança jurídica para justificar o crédito tributário, transmitindo um grau de incerteza incontornável, saliento que falta razão ao impugnante, haja vista que os demonstrativos fiscais determinam o débito referente a cada infração, com base nos respectivos documentos de origem, correspondentes aos períodos de ocorrência dos fatos geradores que foram objeto deste lançamento. Além do que, após receber as cópias reprográficas dos demonstrativos, o sujeito passivo exerceu o seu direito de defesa, apresentando impugnação, quando evidenciou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou o presente Auto de Infração.

Quanto à argumentação que as infrações 01, 02 e 03, estão fundamentadas em notas fiscais coletadas no CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito), que se refere a um sistema falho, por se mostrar parcial e deficiente, não bastando, portanto, para embasar essas imputações, ressalto que este Conselho de Fazenda já consolidou a jurisprudência no que se refere à aceitação do levantamento fiscal realizado com base no ingresso de mercadorias comprovado pelas vias de notas fiscais retidas através desse sistema. Verifico, inclusive, que todas as notas fiscais foram destinadas ao autuado, e acrescento que em relação aos documentos fiscais que não tinham sido entregues ao impugnante, na diligência foi determinada a sua disponibilização ou a exclusão da apuração daqueles não localizados.

Por fim, não vislumbro a existência de ofensa a nenhum dos princípios que regem o processo administrativo fiscal, haja vista que não foram violadas as regras contidas nos artigos 39 e 41 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, haja vista que as infrações foram descritas de forma clara e precisa, tendo sido determinados, com segurança, as infrações e o infrator.

Afasto as alegações defensivas referentes às multas aplicadas, que dizem respeito à desobediência aos princípios constitucionais da proporcionalidade e da razoabilidade, assim como que são onerosas e configuram enriquecimento ilícito, considerando que no caso da lide as infrações estão todas devidamente previstas na Lei

nº. 7.014/96, que trata sobre o ICMS no Estado da Bahia. No que concerne ao pedido relativo ao cancelamento ou redução das multas atinentes às infrações 02 e 03, saliento que não pode ser apreciado por este órgão de primeira instância, por se tratar de competência exclusiva da Câmara Superior do CONSEF, a quem o pedido deve ser encaminhado, acompanhado da comprovação do pagamento do principal e seus acréscimos nos termos do art. 159, § 1º do RPAF/BA.

Quanto à alegação de inconstitucionalidade das multas sugeridas no lançamento, ressalto que de acordo com o artigo 167, inciso I do RPAF/BA, não se inclui na competência do órgão julgador administrativo a apreciação da legalidade ou constitucionalidade da legislação tributária estadual.

No que se refere ao pleito defensivo relativo à alteração da multa concernente à infração 01, de 10% para o percentual 1%, sob a alegação de que se trata de mercadorias submetidas ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada, ressalto que após revisão procedida pelos autuantes, somente remanesceram na exigência notas fiscais referentes a mercadorias normalmente tributáveis, descabendo o pedido. Ademais, conforme abordarei ao me referir ao mérito, tendo em vista que as notas fiscais remanescentes se referem a operações com suspensão do ICMS, foi decidido pela alteração da multa para o patamar pleiteado, ou seja, de 1%.

No mérito, verifico que foram imputadas ao sujeito passivo cinco infrações, das quais foram acatadas expressamente as infrações 04 e 05, que se referiram à utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, a primeira decorrendo do lançamento de documento fiscal em duplicidade, enquanto que a seguinte se referiu à aquisição de material para uso e consumo do estabelecimento. Desta forma, não existe lide a respeito destas imposições tributárias. Considerando, ademais, que a apuração dos valores exigidos se encontram devidamente apontados nos demonstrativos e demais elementos, acostados aos autos, as exigências em questão restam devidamente caracterizadas.

A infração 01 se referiu à imposição da multa de 10% sobre os valores das mercadorias sujeitas à tributação que ingressaram no estabelecimento, sem o devido registro na escrita fiscal. O autuado alegou que não recebera as notas fiscais coletadas por meio do CFAMT e argumentou que teria ocorrido duplicidade da pena aplicada, asseverando que essa multa já estaria contemplada na infração 02, que se referia à falta de registro de notas fiscais de entrada.

Considerando as alegações defensivas quanto à falta de recebimento de várias notas fiscais do CFAMT e tendo em vista que vários dos documentos não se encontravam acostados aos autos, na diligência acima referida foi solicitada a juntada ao processo e a entrega ao contribuinte de todas as notas fiscais objeto do levantamento, ou a sua exclusão, caso as mesmas não fossem localizadas.

Observe que os autuantes, de forma acertada, excluíram as notas fiscais não trazidas ao processo e, portanto, não disponibilizadas ao contribuinte, elaborando novo demonstrativo à fl. 208, através do qual apontaram os valores remanescentes relativos à infração 01, que correspondem tão somente ao mês de abril de 2003.

Considerando, entretanto, que as notas fiscais que remanesceram nesta infração se referem exclusivamente a operações de retorno de industrialização, caso em que tanto as saídas como os retornos estão amparados por suspensão da incidência do ICMS, deve ser aplicada a multa prevista no inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que corresponde a 1%. Deste modo, a infração 01 resta parcialmente caracterizada, no valor de R\$663,96.

As infrações 02 e 03 decorreram dos resultados apurados após a realização de levantamento quantitativo de estoques, em exercícios fechados, quando foram verificadas diferenças de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (álcool etílico anidro carburante - AEAC), cujas saídas posteriores ocorreram sem a emissão dos correspondentes documentos fiscais, fato que motivou a exigência do 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.

Ao se insurgir contra a infração 02, o contribuinte alegou que a falta de comunicação à refinaria de petróleo sobre a origem das aquisições do AEAC, beneficiaria o Estado da Bahia, por deixar de repassar o imposto devido para o estado produtor, a quem caberia o tributo; que não teriam sido consideradas várias notas fiscais de aquisição do produto e que o fisco não teria avaliado os volumes das perdas correspondentes à evaporação dos produtos. Já em relação à infração 03, combateu o método de apuração do imposto, contestando a utilização de MVA (margem de valor adicionado), ao valor correspondente às omissões verificadas.

Tendo em vista que essas duas infrações estão por assim dizer “agrupadas”, isto é, a infração 03 é consequência direta da infração 02, tratarei sobre ambas ao mesmo tempo. Como bem ressaltaram os autuantes, o produto objeto do levantamento é utilizado pelo sujeito passivo exclusivamente para misturar com a gasolina A e produzir a gasolina C, a qual é comercializada para os postos varejistas. Tendo em vista que foi apurado o ingresso de AEAC no estabelecimento, desacompanhado da competente documentação fiscal, cujas saídas subsequentes ocorreram sem a emissão de notas fiscais e como esse produto está enquadrado na substituição tributária, efetivamente deve ser exigido do impugnante, conforme dito acima, tanto o ICMS por solidariedade como a fração do tributo correspondente à antecipação tributária. Pelas mesmas razões acima

expostas, descabe a alegação de que caberia a exigência tão somente em relação à diferença entre as alíquotas interna e interestadual.

Quanto à afirmação de que o contribuinte não poderia ser responsabilizado pela falta de repasse à refinaria de petróleo das informações relativas ao ingresso do produto em seu estabelecimento, saliento que de acordo com a Cláusula décima nona do Convênio ICMS nº 03/99 realmente é da distribuidora a responsabilidade pela omissão dessas informações.

Em relação à questão referente à falta de consideração, pela fiscalização, das alegadas perdas nas quantidades do produto, em decorrência de evaporação, saliento que de acordo com as determinações contidas na Portaria nº 26/92 do DNC (Departamento Nacional de Combustíveis), que instituiu a utilização do LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis), o registro dos dados relativos à movimentação e às variações nos quantitativos dos produtos deve ser efetuado obrigatoriamente a cada dia. Tendo em vista que o contribuinte não disponibilizou os elementos atinentes às sugeridas perdas, o fisco não poderia considerar nenhum valor concernente a essa variável. Ademais, dentre os produtos relacionados no art. 1º da mencionada Portaria, não se encontra incluído o AEAC.

No que se refere à agregação da MVA, realço que realmente o procedimento adotado pela fiscalização está correto, haja vista que tratando-se de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, no caso de omissão do registro de entrada, se a mercadoria tiver saído sem tributação, que vem a ser o caso dos autos, na infração 03 o imposto deve ser apurado em função do valor crescido (MVA) correspondente, prevista no Anexo 88 do RICMS/BA (Decreto nº. 6.248/97), deduzindo-se a parcela do tributo calculada na infração 02. Uma análise dos demonstrativos relativos a essas duas infrações mostra que a fiscalização procedeu exatamente dessa forma.

Realço que na situação em análise, exige-se corretamente o imposto devido, por solidariedade, bem como o ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), em razão da constatação da falta de registro, em sua escrituração, de entradas de AEAC, ocorridas em seu estabelecimento, bem como das posteriores saídas.

Constato que ao realizarem a diligência, os autuantes agiram com acerto ao excluírem do levantamento quantitativo as notas fiscais de faturamento (para entrega futura), esclarecendo que o equívoco decorreria de erro praticado pelo autuado na definição do CFOP (código fiscal de operação e prestação) nas operações de “faturamento para entrega futura”, o que posteriormente foi corrigido. Deste modo, ao invés de se utilizarem de tais documentos fiscais, os substituíram pelas notas fiscais correspondentes ao efetivo ingresso dos produtos no estabelecimento. Este fato representou uma redução dos montantes a serem exigidos, de modo que a infração 02 passa a representar o valor de R\$78.036,55, sendo R\$77.085,95 relativo ao exercício de 2003 e R\$950,60 ao exercício de 2004; já o débito da infração 03 passa para R\$50.903,25, sendo R\$50.283,17 referente ao exercício de 2003 e R\$620,08 ao exercício de 2004, resultados esses que se encontram delineados nos demonstrativos e documentos fiscais acostados às fls. 216 a 304.

Desta forma, as infrações 02 e 03 ficam mantidas parcialmente, nos valores acima indicados, valendo ressaltar que a despeito de ter ocorrido majoração dos valores finais relativos ao exercício de 2003, os valores totais de cada uma das infrações sofreu redução. Esta situação decorreu simplesmente do fato de os autuantes, na revisão realizada através da diligência, terem efetuado o remanejamento das notas fiscais de simples faturamento pelos documentos fiscais que efetivamente corresponderam ao ingresso das mercadorias no estabelecimento do autuado, o que se verificou, inclusive, para corrigir um erro incorrido pelo próprio contribuinte.

Quanto à alíquota utilizada pelos autuantes, constato que está correta, tendo em vista que se encontra em conformidade com o disposto no art. 51-A do RICMS/BA.

Diante de todo o exposto, voto pela procedência parcial do Auto de Infração, ficando mantidas parcialmente as infrações 01, 02 e 03 e de forma integral as infrações 04 e 05”.

Em atendimento ao artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício a uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

Inconformado, o sujeito passivo interpôs o Recurso Voluntário de fls. 383/410, suscitando, inicialmente, a nulidade da Decisão de primeiro grau referente às infrações 2 e 3, sob os seguintes argumentos:

1. o julgamento foi *citra petita*, pois o órgão julgador deixou de apreciar diversas alegações apresentadas em sua impugnação, tais como o fato de o álcool anidro não estar enquadrado na substituição tributária e inexistir margem de valor agregado (MVA) para o produto;
2. a Decisão foi proferida sem a devida fundamentação, uma vez que os julgadores não esclareceram que diplomas legais amparam a pretensão do fisco baiano;

3. os julgadores “*não se despiram da função de auditor fiscal, apreciando de maneira fiscalista as alegações defensivas*”, não obstante o fato de que “*o papel do julgador do Consef, representando o Estado-juiz, assemelha-se ao de um magistrado, e por isso, não deve estar preso aos grilhões arrecadatórios*”;

Propugna pela nulidade dos itens 2 e 3 do Auto de Infração, salientando que a autuação decorreu de levantamento quantitativo que resultou em “*omissão de entradas do produto, sendo o ICMS exigido por responsabilidade solidária e antecipação tributária*”, entretanto o álcool anidro não está enquadrado legalmente no regime de tributação por substituição, condição necessária, *ex vi* do artigo 155, inciso XII, alínea “c”, da Constituição Federal, e o artigo 6º, §§ 1º e 2º, da Lei Complementar nº 87/96. Prossegue dizendo que também não há previsão legal de percentual de MVA aplicável, haja vista que o Anexo 88 do RICMS/97 estabelece que a MVA a ser adotada é a prevista no artigo 512-B do RICMS/97, porém o citado dispositivo não traz nenhum percentual.

Suscita, ainda, a nulidade do lançamento tributário, por cerceamento de seu direito de defesa, sob o argumento de que “*não recebeu as cópias dos demonstrativos que fundamentaram o cálculo do suposto imposto devido, apesar da indicação em contrário feita pela ilustre autuante na descrição dos fatos da peça acusatória*”. Transcreve decisões deste CONSEF para corroborar o pedido.

Finalmente, alega que as infrações 1, 2 e 3 devem ser declaradas nulas, pois estão embasadas em documentos fiscais colhidos no trânsito de mercadorias, sem que haja nenhuma prova de que realmente adquiriu as mercadorias, o que o obriga a apresentar prova negativa, quando o ônus da prova de que teria cometido algum ilícito tributário deveria recair sobre a Fazenda Estadual.

No mérito, alega que a penalidade aplicada na infração 1 (10%) não pode prosperar, uma vez que já está contemplada na multa indicada na infração 2 (70%), sob pena de haver duplicidade na punição. Se esta Câmara de Julgamento Fiscal não entender dessa forma, requer a redução da penalidade para 1% (artigo 42, inciso XI, da Lei nº 7.014/96), porque no caso de produtos submetidos à substituição tributária progressiva ou regressiva há o encerramento da fase de tributação do imposto estadual.

Quanto à infração 2, argumenta que os autuantes, em que pese a sua reconhecida competência, incorreram em equívoco ao “*exigir novamente o imposto referente ao álcool anidro de notas fiscais originadas de outras unidades da federação, como se tal imposto pertencesse ao Estado da Bahia*”.

Diz que os prepostos fiscais informaram na autuação que não teria havido o registro de diversas notas fiscais de entradas de álcool etílico anidro carburante (AEAC) no livro Registro de Entradas, e que também não teriam sido informadas à refinaria as referidas aquisições. Entretanto, alega que as supostas aquisições estavam acobertadas por diversos documentos fiscais (que indica) e, ademais, na hipótese de “*inexistência de comunicação à Refinaria de Petróleo, das informações sobre a origem das aquisições de álcool anidro, o Estado da Bahia seria beneficiado, pois deixaria de repassar o imposto devido do álcool anidro para o Estado produtor de álcool*”.

Explica que as operações com álcool anidro estão amparadas pelo regime da substituição tributária regressiva por diferimento, o que leva à conclusão de que, independentemente da origem dos produtos, a tributação é postergada para o momento da saída da gasolina A da refinaria que, por sua vez, tributa a operação incluindo a parcela do imposto do álcool anidro na mistura que formará a gasolina C.

Finaliza dizendo que, provado que o ICMS não é devido à Bahia, no máximo caberia ao fisco baiano a diferença entre a alíquota interna (27%) e a interestadual (12%), não sendo possível tal cobrança neste Auto de Infração por representar inovação não permitida.

No concernente à infração 3, repete que houve equívoco dos autuantes, pois não há previsão legal de aplicação de MVA. Aduz que “*se determinada Distribuidora adquire uma quantidade de álcool anidro em quantidade excessiva e armazena nos seus tanques, verificando em um segundo momento que necessita comercializar o seu álcool anidro para fazer frente às suas*

despesas operacionais, nada impede que comercialize tal produto com outras empresas, e sendo o caso, a base de cálculo é o valor da operação, sem aplicação de MVA”.

Conclui que, *“se imposto deve ser exigido nesta infração, é até razoável aceitá-lo sem qualquer agregação no seu valor, devendo ser imputado pelo valor da operação, devendo tal tributo ser destinado ao Estado produtor do álcool anidro”.*

Por fim, argumenta que as multas indicadas na autuação são confiscatórias e inconstitucionais, razão pela qual pede a sua retificação.

Requer, ainda, que seja retificado *“o levantamento do total das saídas que foi efetuado sem considerar as perdas de 0,6%, previstas na Portaria DNC 26/92” e corrigido o lançamento “em razão das aquisições de gasolina A”.* Protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, inclusive diligência a fiscal estranho ao feito e a juntada de documentos para elucidar a questão.

A PGE/PROFIS, no Parecer de fls. 450/454, opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, afastando todas as preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente, sob os seguintes argumentos:

1. a Junta de Julgamento Fiscal enfrentou todos os questionamentos do recorrente, *“expressando textualmente o enquadramento do AEAC no regime de substituição tributária e a consequente adoção da MVA para cálculo do tributo”;*
2. o órgão julgador de piso deliberou pela entrega ao contribuinte de demonstrativos e documentos determinando a reabertura do prazo de defesa, o que foi cumprido à risca;
3. as notas fiscais que amparam a infração 1 foram coletadas no CFAMT e indicam com precisão os dados cadastrais do autuado e descrevem mercadorias comercializadas pelo sujeito passivo;
4. a presunção de entrada das mercadorias no estabelecimento do contribuinte (infração 1) é *juris tantum*, admitindo prova em contrário; todavia, o recorrente não logrou elidir a presunção, limitando-se a alegar que não as adquiriu, não obstante a robusta jurisprudência do CONSEF no sentido de que tais documentos fiscais fazem prova da circularização das mercadorias no território baiano; transcreve alguns acórdãos sobre a matéria.

No mérito, quanto às infrações 2 e 3, aduz que concorda com a fundamentação apresentada no voto do acórdão recorrido, *“pois efetivamente deve ser agregado o valor da MVA em produto sujeito a substituição tributária, como o AEAC”.*

Acrescenta que, para a consideração das perdas de 0,6%, como pleiteado no Recurso Voluntário, o contribuinte deveria ter feito *“o registro dos dados relativos às variações nos quantitativos dos produtos a cada dia, o que não fora feito”.*

No que tange às multas, salienta que estão previstas no artigo 42 da Lei do ICMS e considera *“ilegítima a alegação de caráter confiscatório”.*

Na assentada do julgamento, a procuradora Maria Dulce Baleeiro Costa pronunciou-se pela insubsistência das exigências fiscais constantes dos itens 2 e 3, por entender que o levantamento quantitativo que as embasou foi elaborado de forma equivocada.

VOTO

Trata-se de Recursos Voluntário e de Ofício dirigidos às infrações 1, 2 e 3 do lançamento tributário, julgadas procedentes em parte pela primeira instância.

Inicialmente, indefiro o pedido de nova diligência formulado pelo sujeito passivo em sede de Recurso Voluntário, pois entendo que os elementos constantes dos autos são suficientes à formação do convencimento deste Órgão de julgamento administrativo (art. 147, I, "a", do RPAF).

O sujeito passivo pediu a nulidade da infração 1 argumentando que: a) não teria recebido cópias

dos documentos fiscais em que se baseou o Fisco para exigir a multa de 10% por falta de escrituração de entradas de mercadorias; b) o CFAMT (Controle Fiscal Automatizado de Mercadorias em Trânsito) é um sistema falho e, portanto, insuficiente para embasar a imputação; c) em vez de comprovar a acusação, o Fisco está a lhe exigir a chamada prova negativa.

Considero que não merecem acolhimento as preliminares apresentadas, tendo em vista que:

1. a 1ª Junta de Julgamento Fiscal saneou a irregularidade processual ao determinar que fossem entregues ao contribuinte os demonstrativos e documentos fiscais utilizados no levantamento, os quais não haviam sido disponibilizados inicialmente ao autuado, sendo reaberto o prazo legal de defesa (fls. 205 e 306);
2. consoante ressaltado pelo órgão julgador da primeira instância, este Conselho de Fazenda já consolidou jurisprudência pela aceitação de levantamento fiscal baseado no ingresso de mercadorias comprovado pelas vias de notas fiscais retidas por meio do CFAMT, cabendo ao contribuinte demonstrar que não efetuou as aquisições das mercadorias;
3. o destinatário das notas fiscais é o sujeito passivo e as mercadorias ali constantes são aquelas usualmente comercializadas por ele.

No mérito, observo que, de forma correta, a Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela redução do valor do débito exigido na infração 1:

1. após a retificação do levantamento feita pelos próprios autuantes, que excluíram diversas notas fiscais que não foram trazidas aos autos e, portanto, não foram entregues ao sujeito passivo;
2. pela alteração da multa, de 10% para 1%, prevista no inciso XI do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, considerando que as notas fiscais que remanesceram na infração se referem exclusivamente a operações de retorno de industrialização, caso em que, tanto as saídas como os retornos, estão amparados por suspensão da incidência do ICMS.

Sendo assim, considero que não merece reforma a Decisão recorrida, razão pela qual mantenho o valor do débito em R\$663,61, com fato gerador em abril de 2003 (fl. 208).

Quanto às infrações 2 e 3, o recorrente suscitou preliminares de nulidade da Decisão da primeira instância e da própria autuação, apresentando vários argumentos. Efetivamente, em relação a essas imputações, vislumbro nos autos, como a seguir explanado, a ocorrência de vícios e irregularidades que me levam à conclusão de que deve ser declarada a nulidade dos itens em comento.

Na infração 2 deste lançamento tributário foi lançado o ICMS *“relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, nos exercícios de 2003 e 2004”*.

Já na infração 3, foi exigido o ICMS porque o sujeito passivo *“deixou de efetuar a retenção e o conseqüente recolhimento do ICMS, na condição de contribuinte substituto, relativo às operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, nos exercícios de 2003 e 2004”*.

Examinando os demonstrativos elaborados pelos autuantes, especialmente os resumos de fls. 86 a 88 e 92 a 95, chega-se à conclusão de que foram apuradas, em levantamento quantitativo de estoques, **operações de saídas** de álcool etílico anidro carburante (AEAC) sem a competente documentação fiscal. Foi cobrado o imposto estadual de apuração normal (à alíquota de 27%) e, em seguida, foi lançado o ICMS supostamente devido em razão da substituição tributária – com o acréscimo da margem de valor agregado (MVA) de 65,23%.

Ocorre que, na descrição dos fatos de ambas as infrações, os prepostos fiscais informaram que “o contribuinte **não registrou diversas notas fiscais de entrada do produto AEAC - Álcool Etílico Anidro Carburante no livro Registro de Entradas e também não informou para a Refinaria as referidas aquisições, conforme determinação do Convênio ICMS 03/99 em sua Cláusula décima segunda, resultando nas diferenças de estoque levantadas**”. (grifos nossos)

Ora, existe uma flagrante contradição entre as acusações fiscais (itens 2 e 3) e a descrição dos fatos: enquanto que as infrações apontam para a ocorrência de operações de saídas - sem notas fiscais - de álcool etílico anidro carburante (AEAC), a descrição dos fatos informa a constatação de falta de escrituração de notas fiscais de entradas de álcool etílico anidro carburante (AEAC), além da falta de informação das mencionadas aquisições à Refinaria, o que poderia induzir à ilação de que o imposto estadual teria sido cobrado com base em omissões de entradas de mercadorias.

Além disso, observo que existem diversas deficiências no levantamento de estoques realizado que conduzem inexoravelmente à nulidade das acusações fiscais:

1. os prepostos fiscais relacionaram diversas notas fiscais de entradas de álcool anidro combustível, porém se basearam nos relatórios interestaduais enviados pelo recorrente à Secretaria da Fazenda (fls. 101 a 150), quando deveriam ter feito o trabalho com fundamento nas próprias notas fiscais de aquisições internas e interestaduais, além de outros documentos auxiliares, como é o caso dos relatórios acima mencionado;
2. no levantamento das quantidades de saídas de álcool anidro combustível (fls. 90 e 97), foram indicadas as quantidades de 830.441 litros, no exercício de 2003, e de 882.333 litros, no exercício de 2004, mas não foi informada a origem de tais dados. Consta apenas à fl. 100 um demonstrativo com informações supostamente prestadas pelo recorrente (mas sem nenhuma assinatura ou indicação do autor), de “movimentação de anidro” cujos totais perfazem as quantidades acima referidas – documento este absolutamente despido das formalidades necessárias para a sua utilização como prova;
3. os preços médios do produto foram calculados com base em valores e quantitativos de saídas do produto (fls. 91 e 98), como explanado no item 2 acima, porém não há a informação sobre a origem dos números apurados (em termos de valores ou quantidades).

Resta patente, portanto, uma grande incerteza e insegurança em relação não só ao cometimento dos ilícitos tributários apontados (itens 2 e 3), como também aos valores de base de cálculo apurados, vícios esses não passíveis de saneamento nesta fase processual, sob pena de supressão de instância. Deve ser acatada, assim, a preliminar de nulidade das infrações 2 e 3 deste lançamento de ofício como requerido pelo sujeito passivo.

Porém, referente à infração 3, passarei a examinar o mérito, porque visualizo a possibilidade de decidir a favor do contribuinte, nos termos do parágrafo único do artigo 155 do RPAF/99.

Para isso e para que se entenda melhor a questão envolvida neste lançamento de ofício, faz-se necessária uma rápida explicação a respeito da tributação pelo ICMS das operações de circulação de álcool etílico anidro carburante (AEAC).

O RICMS/97 estabelecia, à época dos fatos geradores deste lançamento tributário (2003 e 2004), o seguinte:

Art. 511. *É diferido o lançamento do ICMS incidente:*

(...)

II - *nas seguintes operações com álcool etílico anidro para fins carburantes:*

a) operações internas e interestaduais, com destino a estabelecimento distribuidor de combustíveis, como tal definido pela Agência Nacional de Petróleo (ANP), para o momento em que ocorrer a saída, do estabelecimento distribuidor de combustíveis, da gasolina resultante da mistura com aquele produto, observado o seguinte (Conv. ICMS 03/99):

1 - o imposto diferido deverá ser pago de uma só vez englobadamente com o imposto retido por substituição tributária incidente sobre as subseqüentes operações até o consumidor final.

2 - nas saídas interestaduais de álcool etílico anidro para fins carburantes:

2.1 - a distribuidora destinatária deverá registrar, com a utilização de programa fornecido pela COTEPE/ICMS, os dados de cada operação e entregá-los, na forma e prazo estabelecidos pelo Capítulo V do Conv. ICMS 03/99.

2.2 - a refinaria de petróleo ou suas bases, na condição de sujeito passivo por substituição, à vista dos dados mencionados no item anterior, destinará ao Estado da Bahia, a parcela do imposto incidente sobre o álcool etílico anidro oriundo do território baiano, adicionado à gasolina pela distribuidora de combustíveis;

3 - para os efeitos desta alínea, aplicar-se-ão, no que couber, as disposições da cláusula décima segunda do Conv. ICMS 03/99;

Quanto à responsabilidade pelo lançamento e recolhimento do imposto estadual nas operações de circulação de combustíveis, o citado RICMS/BA dispunha da seguinte forma:

Art. 512-A. São responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subseqüentes com as mercadorias abaixo especificadas, na condição de sujeito passivo por substituição, os contribuintes a seguir indicados (Lei 7014/96 e Conv. ICMS 03/99): (efeitos de 01/01/02 a 30/04/07)

a) o formulador e o industrial refinador de combustíveis e gases derivados de petróleo, em relação a: (efeitos até 31/12/03)

1 - nas operações internas: (efeitos até 30/06/08)

1 - gasolina automotiva, de aviação ou qualquer outra - NCM 2710.00.2 e NCM 2710.11.5; (efeitos de 01/01/02 a 30/06/08)
(...)

b) o distribuidor de combustíveis, como tal definido e autorizado pelo órgão federal competente, tratando-se de: (efeitos até 30/06/08)

1 - álcool etílico (etanol) hidratado para fins carburantes - NCM 2207.10.00 e 2207.20.10; (efeitos até 30/06/08)

2 - lubrificantes derivados ou não de petróleo - NCM 2710.00.6; (efeitos de 01/01/02 a 13/08/03)

3 - gás natural - NCM 2711.11.00 e 2711.21.00; (efeitos de 01/01/02 a 31/08/02)

Pelo que foi transcrito da legislação vigente à época, constata-se que o distribuidor de combustíveis (situação do recorrente) **não** era (como ainda não é, atualmente) o sujeito passivo por substituição tributária do álcool anidro combustível. Tampouco compete à usina que vende o álcool anidro tal responsabilidade, uma vez que não há previsão legal para isso.

Por outro lado, também se constata que o ICMS devido em razão das operações de circulação de álcool anidro carburante é diferido “para o momento em que ocorrer a saída, do estabelecimento distribuidor de combustíveis, da gasolina resultante da mistura com aquele produto”, vale dizer, da Gasolina C – combustível resultante da mistura da Gasolina A e do Álcool Anidro para fins carburantes.

Assim, o que estava previsto no Convênio ICMS 03/99 (vigente à época) e na legislação interna baiana era o seguinte:

1. a distribuidora de combustíveis adquiria a gasolina A à Petrobrás e o álcool anidro carburante a usinas de álcool situadas no território baiano e em outros Estados;
2. no momento em que vendia a gasolina A, a refinaria efetuava o destaque do ICMS normal e a retenção do imposto devido por substituição tributária, já considerando nesse cálculo o valor do tributo que seria devido na comercialização da gasolina C, isto é, embutindo o valor do álcool anidro.

É necessário ressaltar, ainda, que as distribuidoras de combustíveis também eram obrigadas a informar as aquisições feitas em outros Estados, de forma a permitir que a Refinaria repassasse o valor do tributo ao Estado de destino do álcool anidro para fins carburantes, nos termos do Convênio ICMS 03/99. Sendo assim, é de se concluir que a acusação dos autuantes, de que o

recorrente *não informou para a Refinaria as referidas aquisições*, caso seja comprovada, somente trouxe benefícios ao Estado da Bahia (ainda que indevidamente), uma vez que a refinaria não pôde repassar aos Estados de origem do álcool anidro a parcela de tributo que lhes era devida.

Em resumo, como foi feito o levantamento quantitativo apenas do álcool anidro combustível, não há previsão legal para a adição de margem de valor agregado (MVA), como efetivado na autuação, pois a gasolina C é que se encontra na substituição tributária com a determinação legal de acréscimo de MVA. Como vimos anteriormente, o álcool anidro carburante está enquadrado na substituição tributária por diferimento e, caso haja operações de saídas da mercadoria, o ICMS deve ser exigido com a tributação normal.

Pelo exposto, entendo que é nula a imputação 2 e improcedente o débito lançado na infração 3, porque, como dito acima, não havia previsão legal de acréscimo de MVA para a cobrança do ICMS devido nas operações de circulação de álcool anidro combustível.

Ressalto, por fim, que, a nulidade da infração 2 foi ocasionada pela presença de contradições e de diversos equívocos cometidos pelos autuantes, no que se relaciona à metodologia de apuração da base de cálculo do ICMS, que não guardou consonância com a previsão legal, além de não ter ficado claro como os agentes fazendários obtiveram determinados valores inseridos nos papéis de trabalho. Todos esses vícios impregnaram de tal incerteza o real montante da base de cálculo e do valor do imposto, que restou prejudicado o direito de defesa do recorrente, vícios esses impossíveis de ser sanados nesta autuação, o que demandaria, em princípio, a feitura de um novo lançamento.

Entretanto, por configurarem **vícios materiais**, há que se concluir que é aplicável, ao caso concreto, a regra do artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, e não seu inciso II, contando-se o prazo decadencial “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado”, ou seja, até o dia 31/12/08, no que concerne ao exercício de 2003, e 31/12/09, referente ao exercício de 2004, estando, portanto, decaído o direito de a Fazenda Estadual constituir o crédito tributário relativo aos mencionados exercícios.

Concludentemente, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário e pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206960.0030/08-1, lavrado contra **SAFRA DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$2.688,06**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$663,96**, prevista no inciso XI, do artigo e lei acima referidos, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS