

PROCESSO - A. I. Nº 180463.0001/10-2
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - BSA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA. (POSTO SANTA CRUZ)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 4º JJF nº 0158-04/11
ORIGEM - INFAS SANTO ANTÔNIO DE JESUS
INTERNET - 11/07/2012

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0170-12/12

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** 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. **b)** 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 2 e 3 declaradas nulas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 180463.0001/10-2, lavrado em 31/03/2010 para exigir ICMS no valor de R\$73.055,75, acrescido das multas de 60% e 70%, além de multas por descumprimento de obrigação acessória no valor histórico R\$250,00, em razão de três irregularidades. Apenas as Infrações 02 e 03 são objeto de Recurso de Ofício:

INFRAÇÃO 2 – 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). ICMS no valor de R\$56.643,46, acrescido da multa de 70%.

INFRAÇÃO 3 – Falta de retenção e de recolhimento do ICMS, na qualidade de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes de combustíveis e lubrificantes com contribuintes deste Estado. ICMS no valor de R\$16.412,29, acrescido da multa de 60%.

O Fisco acosta, às fls. 11 a 135, documentos que consistem, dentre outros, em demonstrativos do levantamento fiscal realizado, vias de notas fiscais, Termos de Intimação Fiscal.

À fl. 136 comprovante de entrega, ao sujeito passivo, de cópia dos demonstrativos fiscais e do Auto de Infração.

O autuado impugna o lançamento de ofício às fls. 138 a “153” (a numeração do processo passou da fl. 140 para a 150), em síntese argüindo que o autuante teria cometido equívocos nos

levantamentos, não considerando que a leitura de encerramento de uma determinada bomba em um exercício corresponde à da abertura do ano seguinte; confundindo o encerrante da gasolina comum com o de óleo diesel, que só tem dois bicos e no quantitativo passou a ter três, e que outros encerrantes seriam imaginários, não sabendo de onde foram extraídos, consoante registros apresentados às fls. 139 a 153. Quanto ao produto álcool, aduz que 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. Quanto a 2008 e a 2009, aduz que “*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*”. Relativamente ao produto gasolina C, no levantamento do exercício de 2005 (bico 02) o fiscal deixara de computar a Nota Fiscal nº 77.732, de 14/12/2005 (5.000 litros), causando um erro na apuração da diferença encontrada, que foi de 2.225,08 litros, e cometera 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 nº 96.891, de 14/12/2006, uma vez que designava 10.000 litros, tendo sido registrados no levantamento apenas 5.000. Afirma que, com exceção das entradas, todos os números dos demonstrativos de óleo diesel, resumidos à fl. 152, dizem respeito ao produto gasolina C. Pondera que a quantidade de bicos de óleo diesel corresponde a dois, enquanto os de gasolina são três, e que os valores de abertura e de fechamento tomados no levantamento quantitativo de óleo diesel não são deste produto, mas de gasolina C.

Afirma que em 2007 também não foi considerada a Nota Fiscal nº 14.704, de 14/11/2007 (10.000 litros), e que todos os números apresentados desse exercício não espelhariam a verdade material, “*por se tratar de uma conta corrente*”. Aduz que na apuração fiscal, 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.

Conclui requerendo a declaração de nulidade, ou de improcedência do Auto de Infração.

O autuante presta informação fiscal às fls. 181 a 184 mantendo as imputações. Dentre outros aspectos destaca 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. Aduz que nada tem a acrescentar, uma vez que intimou o autuado a apresentar o mencionado Livro e lhe foi dito que o mesmo fora extraviado.

Quanto a 2006 admite que houve erro na digitação das quantidades de abertura e encerramento (fl. 35) e que este, uma vez corrigido, não altera a cobrança da penalidade (fl. 187).

Para os exercícios de 2007 e 2008 afirma que as alegações são infundadas, porque os números estão em conformidade com o LMC (cópias de fls. 186, 187, 188 e 189), em função do que nada altera. Igualmente, para o exercício de 2009 aduz que 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, e que 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 Fiscal nº 81.932, com 5.000 litros de gasolina comum, que, ao ser considerada, não alterou a cobrança da multa em 2006. Realta que para os exercícios de 2007 e 2008 os números estão de acordo com o LMC, mantendo-os inalterados, com a cobrança da penalidade de R\$ 50,00.

No que tange ao ano de 2009, ainda tratando do produto gasolina comum, narra que 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, afirmando 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. Assevera que 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 anexadas. 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 retificar na infração 01 e apresenta novo demonstrativo de débito para as infrações 2 e 3 à fl. 185. Neste novo demonstrativo o autuante indica como devidos, para o exercício de 2005, o “ICMS NORMAL” de R\$34,62 (no AI= R\$1.307,70), e “ICMS ANTECIPADO” de R\$9,68 (no AI = 365,63); para o exercício de 2006, o “ICMS NORMAL” de R\$35.294,64 (no AI = R\$51.682,64), e “ICMS ANTECIPADO” de R\$9.826,03 (no AI = 15.019,45); para o exercício de 2007, mantém o valor lançado relativamente a “ICMS NORMAL” de R\$3.093,67, e majora o valor originalmente lançado a título de “ICMS ANTECIPADO” para R\$3.093,67 (no AI = 861,28); para o exercício de 2008, o “ICMS NORMAL” de R\$165,93 (no AI = R\$559,45), e mantém o valor do “ICMS ANTECIPADO” de R\$165,93. Neste demonstrativo, o autuante reduz o valor total de ICMS a ser lançado para a Infração 2 de R\$56.643,46 para R\$38.588,86; e da Infração 3 de R\$16.412,29 para R\$13.095,31.

Intimado acerca da informação fiscal prestada, (fl. 224), o contribuinte se pronuncia à fl. 228 mantendo as razões iniciais e afirmindo que o livro que o autuante disse não ter sido entregue como prova pode estar em seu próprio poder, visto que não lhe foi devolvido quando do encerramento dos trabalhos de fiscalização. Informa que a Nota Fiscal nº 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.

A Decisão de primeira instância, não unânime em relação à Infração 1, que não é objeto de Recurso, mas unânime em relação às Infrações 2 e 3, julgou parcialmente procedente o Auto de Infração, conforme Acórdão nº 0158-04/11, às fls. 238 a 243. Em seu voto, relativamente às infrações 2 e 3, assim se expressa o digno Relator de primeira instância:

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 conlui 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.

(...)

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.

(...)

A Junta recorre de ofício da Decisão para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea "a", item 01, do RPAF/99.

VOTO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela Junta de Julgamento Fiscal no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às infrações 2 e 3, por unanimidade julgadas nulas.

Compulsando os autos, verifico que os levantamentos de estoques referentes às duas imputações tratam de circulação de álcool, gasolina comum/aditivada e óleo diesel, todos combustíveis sujeitos à substituição tributária, por conseguinte não se tratando de levantamento de estoque atinente à circulação de mercadorias sob regime normal de apuração.

O artigo 13, II, da Portaria Estadual nº 445/98, que na Bahia rege o procedimento fiscal na aplicação deste roteiro específico de auditoria, dispositivo este inclusive indicado pelo Fisco no campo relativo ao enquadramento normativo da Infração 02 do Auto de Infração, prevê:

Portaria nº 445/98:

Art. 13. No caso de existência tanto de omissão de entradas como de saídas de mercadorias, duas situações, pelo menos, podem ocorrer:

II - o valor da omissão de entradas é maior do que o da omissão de saídas, caso em que:

- a) deve ser exigido o ICMS correspondente às operações de saídas anteriormente realizadas pelo contribuinte sem emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem lançamento do imposto na escrita, com base no preceito legal de que a falta de contabilização de entradas de mercadorias autoriza a presunção da ocorrência daquelas operações sem pagamento do imposto (RICMS/97, art. 2º, § 3º);
b) (...)

E o artigo 2º, §3º, do RICMS/BA, também indicado no mesmo campo pelo digno autuante, prevê:

RICMS/BA:

Art. 2º Nas operações internas, interestaduais e de importação, considera-se ocorrido o fato gerador do ICMS no momento:

(...)

§ 3º Presume-se a ocorrência de operações ou de prestações tributáveis sem pagamento do imposto, a menos que o contribuinte comprove a improcedência da presunção, sempre que a escrituração indicar:

(...)
IV - entradas de mercadorias ou bens não registradas;
(...)

Porém, quando se refere a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, assim prescreve a mencionada Portaria:

Portaria nº 445/98:

Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:

I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento:

a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:

(...)

b) do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, "d");

(...)

O representante do Fisco não observou, assim, que para verificar a ocorrência de irregularidades relativamente às mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a citada Portaria prevê atuação distinta daquela a ser executada quando da fiscalização de mercadorias sob regime normal de apuração. Em decorrência da aplicação do roteiro de auditoria em forma não adequada à situação das mercadorias, resta gerada incerteza tanto em relação à perfeita identificação das infrações imputadas, e ao seu efetivo cometimento, quanto ao montante a ser exigido do sujeito passivo, o que vicia de forma insanável a ação fiscal relativamente a estas duas infrações.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração.

Contudo, diante dos fatos narrados neste processo, inclusive pelos dados citados tanto pelo Fisco, quanto pelo sujeito passivo, nos termos do artigo 156 do RPAF/99 recomendo a realização de nova ação fiscal sobre as operações sujeitas ao ICMS praticadas nos exercícios em que não se tenha operado a decadência.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 180463.0001/10-2, lavrado contra BSA COMERCIAL DE COMBUSTÍVEIS LTDA. (POSTO SANTA CRUZ), devendo ser intimado o recorrido 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. Recomenda-se, nos termos do artigo 156 do RPAF/99, a realização de nova ação fiscal sobre as operações sujeitas ao ICMS praticadas nos exercícios em que não se tenha operado a decadência.

Sala das Sessões do CONSEF, 27 de junho de 2012.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS