

A. I. Nº - 206880.0212/15-0
AUTUADO - AUTO POSTO DR LTDA.
AUTUANTE - EDIMAR NOVAES BORGES
ORIGEM - INFAC BOM JESUS DA LAPA
PUBLICAÇÃO - INTERNET: 21/09/2016

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0143-01/16

EMENTA: ICMS. 1. NULIDADE. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Lançamento efetuado em desacordo com os ditames da Portaria nº 445/98. Infração nula. 2. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS DE BENS DESTINADOS AO ATIVO FIXO. FALTA DE PAGAMENTO DO IMPOSTO. Infração reconhecida. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/2015, formaliza a exigência de crédito tributário no valor de R\$52.488,16, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado:

1. Falta de recolhimento do imposto na condição responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2011, 2013 e 2014 (janeiro e fevereiro), sendo exigido ICMS no valor de R\$48.736,21, acrescido da multa de 100%;
2. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento, nos meses de outubro, novembro e dezembro de 2010, sendo exigido ICMS no valor de R\$3.751,95, acrescido da multa de 60%.

O autuado apresentou defesa (fls. 148 a 160). Discorre sobre a autuação. Diz que o autuante aplicou a multa, dando interpretação com base na presunção, admitidas em tais processos de apuração fiscal, assim descrita no Auto de Infração, e com base no art. 60, I, II, “b”, da Lei [sic] RICMS/BA, cuja redação reproduz.

Tece considerações a respeito das presunções. Observa que o emprego da presunção tem que ser comedido, admitindo-se somente se, contextualmente, por qualquer meio, a força das presunções não tiver sido ilidida. Salienta que a busca da verdade real, embora não seja aspiração maior do processo administrativo, não deve ser desprezada no exercício da administração.

Diz que a praticabilidade e a certeza da incidência das regras jurídicas tributárias, sempre induziu e, cada vez mais, induz o legislador a escolher, como elementos integrantes da hipótese de incidência fatos econômicos ou fatos jurídicos, cuja existência faz presumir a existência de determinando gênero e espécie de renda ou de capital, como no caso, da renda presumidamente omitida, quando da compra dos combustíveis.

Sustenta que este não é o caso da presente autuação. Afirma que não houve compra de combustíveis sem o registro de entradas e que não que foi omitido o pagamento de impostos.

Alega que a verificação dos livros de entrada de mercadorias permite perceber que os impostos já foram devidamente pagos, na forma de substituição tributária.

Diz que, no caso, houve culpa do funcionário do posto, pela falha de não escriturar a saída dos combustíveis no período de abertura e, tentando equalizar a compra feita anteriormente, quando do início do funcionamento da empresa, foi dando a devida saída de mercadorias.

Assevera que ao se verificar o LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis), acostado aos autos, todo equívoco pode ser sanado.

Aduz que do referido LMC se colhe a seguinte ocorrência, que gerou a dúvida, na qual se presumiu venda de combustíveis sem a devida entrada:

- no ano de 2011, data de abertura do posto, houve entrada de 182.000 litros de compra de combustível do tipo gasolina. Porém, por erro, só deu a saída de 169.012,58;
- no ano de 2012, além do estoque que havia sobrado, se deu mais a entrada de 517.500,00 e mais uma vez, por erro de funcionário, deu-se a saída de 421.393,75 de gasolina, e daí por diante nos anos subsequentes;
- no de Etanol, em 2011, houve entrada de 25.000,00, com impostos pagos antecipadamente, e a saída de 19.167,32. Dali por diante, nos anos subsequentes, o funcionário tentou corrigir o erro, equalizando a compra e venda, dando mais saída de combustível do que entrada;
- o de Diesel, no ano de 2011 deu-se entrada de 135.000,00 e saída de 129.136,10. No ano de 2012 a discrepância foi maior, deu-se entrada de 608.000,00 e saída de 474.349,21. Nos anos subsequentes tentou-se corrigir o erro de escrituração feita na empresa.

Assinala que, por equívoco, no Auto de Infração, a Fiscalização deu conta de que, nos anos de 2013 houve entrada de 34.000,00 de etanol, quando na realidade, deu entrada de 37.000,00, e em 2014, que deu entrada de 35.000,00 litros.

Salienta que tudo isso pode ser constatado pelas Notas fiscais de compra de combustíveis, bem como nos encerrantes das bombas de combustíveis.

Observa que tomando por base o pagamento de tributos antecipadamente, na qualidade de comprador do substituto tributário, pagou mais imposto do que devia, e não ao contrário, de estar devendo imposto por entrada não comprovada, ou de ter lucro indevido presumidamente.

Aduz que por estas razões, é que pede que seja revisto o pagamento do imposto cobrado, sob pena de operar-se a cumulatividade tributária, impondo-lhe a bi-tributação. Invoca a Constituição Federal, precisamente o art. 155, I, “b”, § 2º, I, reproduzindo-o, para tecer considerações sobre a estrutura jurídica do ICMS e a sistemática do princípio da não-cumulatividade, conforme apresenta.

Assinala que para operacionalizar a cobrança do imposto e sua multa consecutiva, de que trata o texto constitucional, o direito ao crédito decorre da efetiva entrada da mercadoria no seu estabelecimento, o que, no caso em questão, pode ser comprovado pelas Notas fiscais de compra, bem assim pelos encerrantes dos livros LMC. Reporta-se sobre o instituto da substituição tributária. Diz que no caso de combustível, para dificultar a sonegação fiscal e reduzir o universo de contribuintes sujeitos à fiscalização, este produto é fornecido aos revendedores sob o regime de substituição tributária, figurando o distribuidor como substituto tributário, responsável por reter e recolher aos cofres públicos, por antecipação, o ICMS relativo às operações subsequentes, pelo preço final ao consumidor, incluindo neste preço a margem de lucro do revendedor.

Acrescenta que, desse modo, nos termos das disposições regulamentares, a responsabilidade pelo pagamento do ICMS devido nas saídas de combustível dos revendedores, ou seja, dos postos de combustíveis, para os consumidores finais fica a cargo dos distribuidores, a quem foi já devidamente pagos os impostos relativos às compras de combustíveis,

Diz que conforme se constata da norma do RICMS/BA e no seu caso, os Postos de Combustíveis participam da relação jurídica tributária como meros operadores econômicos substituídos, dispensados pelo legislador de recolher o ICMS incidente nas operações de venda de combustível, pelo simples fato de o tributo ter sido recolhido na etapa anterior pelo substituto tributário, sofrendo o substituído apenas os efeitos da repercussão tributária.

Aduz que, desse modo, quando o proprietário do Posto de Combustível adquire o produto, acobertado pela respectiva nota fiscal, parte do pressuposto de que está participando de uma operação mercantil perfeitamente regular, cujo ICMS consta como declarado e retido na operação antecedente, pelo distribuidor, com vistas ao seu efetivo recolhimento aos cofres públicos.

Salienta que as notas fiscais acostadas e emitidas pela Distribuidora evidenciam que: a) a empresa compradora efetivamente adquiriu as mercadorias; b) e no seu caso, com provas do efetivo pagamento do preço, e entrada de mercadorias, com *“Termos de Quitação de Notas Fiscais de Venda de Combustíveis”*; c) as notas fiscais não denotavam qualquer irregularidade aparente, pois constava o número do CNPJ e a regular inscrição como contribuinte estadual; d) as mercadorias efetivamente ingressaram no seu estabelecimento.

Reitera que por erro funcional somente não deram saída, contudo, o imposto foi pago, e a cobrança posterior do mesmo combustível, ocorreria a bitributação.

Repete que nos termos do art. 155, II, § 2º, I da CF, o ICMS é tributo não cumulativo, ensejando, em cada operação, a compensação do imposto cobrado na anterior.

Assinala que, a fim de operacionalizar a compensação de que trata o texto constitucional, o direito ao crédito decorre da efetiva entrada da mercadoria no seu estabelecimento, fato que, no seu caso pode ser comprovado.

Acrescenta que não reconhecer o erro funcional aduzido seria reconhecer que foi pago mais impostos do que se deveria ter sido pago, pois se presumiria, também, que pagou-se mais impostos na compra, através da distribuidora (substituto tributário), do que se vendeu de fato. Diz que em tal situação ocorre crédito tributário, e não a sua dívida.

Frisa que, conforme visto, tendo as mercadorias entradas no estabelecimento, acompanhadas de notas fiscais formal e regularmente emitidas, apenas com erro na escrituração de operação de vendas, e a tentativa de se equalizar o livro, com erro ocorrido no ano de 2011, eis que resultou na presunção de venda de combustíveis, sem a comprovação de entrada e o não pagamento de imposto retido desde o início da operação nas distribuidoras.

Ressalta que não se admite a presunção de omissão de receitas que esteja baseada exclusivamente nas diferenças apuradas entre os totais mensais faturados pelo fornecedor e os totais mensais contabilizados pelo contribuinte, tendo em vista que esta diferença se explica pelo fato de a escrituração das compras é feita pela interessada na data do efetivo recebimento das mercadorias e não na data do faturamento. Invoca o Acórdão nº 105-14.402, 1º CC/5ª Câmara, publ. 18/10/2004.

Diz que, de outra, por culpa, mas não por dolo, reconhece a infração 2, inclusive que efetuará o pagamento na data de apresentação da defesa.

Finaliza a peça defensiva requerendo que o Auto de Infração seja julgador parcialmente procedente. Requer, ainda, no que diz respeito à infração 1, que seja reconhecido o pagamento de imposto feito junto ao distribuidor, na qualidade de substituto tributário, pelas Notas fiscais de entrada de mercadorias, bem como nos encerrantes das bombas de combustível. Requer, também, que caso se entenda necessário, seja o feito convertido em diligência, para comprovar que houve a entrada de mercadorias, bem como da verificação dos encerrantes das bombas no estabelecimento. Requer, por fim, que sejam reduzidas as multas nos termos da Lei, por conta do pagamento que será efetuado em data anterior ao limite previsto em Lei. Protesta por todos os meios de prova em Direito admitidos no sentido de apurar o quanto alegado

O autuante prestou informação fiscal (fls. 213 a 216). Registra, de início, que a infração 1, objeto de impugnação, o procedimento de auditoria no levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, tem como base as informações prestadas pelos contribuintes por meio dos seguintes elementos: Livro de Movimentação de combustível LMC; apuração dos estoques iniciais e finais; das notas fiscais eletrônicas destinadas ao autuado; no levantamento de entradas de mercadorias; dos cupons fiscais emitidos por ECF Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, nos levantamentos de saídas de mercadorias.

Observa que a alegação defensiva de que não houve compra de combustíveis feitos sem declaração de entrada, nem que foi omitido o pagamento de impostos, sem sua efetiva comprovação, não encontra amparo na legislação.

Afirma que é indispensável que a defesa apresente prova material e demonstrativa para amparo de suas convicções. Diz que tentar desqualificar todo um levantamento fiscal, baseado em fatos concreto, robusto, tendo como elementos no levantamento realizado pela fiscalização, dados do próprio contribuinte, a exemplo do LMC e dos cupons fiscais emitidos por ECF Equipamento Emissor de Cupom Fiscal, e mesmo por notas fiscais eletrônicas emitidas por terceiro destinadas à empresa, sob argumentação frágil de simples erro cometido pelo seu funcionário na confecção dos livros fiscais, não tem fundamentação na ótica do direito tributário.

Assevera que não se trata de simples erro de escrituração do livro próprio de movimentação de combustível, como pode ser observado no seguinte:

- o LMC demonstra toda a atividade quantitativa diária de saídas; entradas; perdas e sobra técnica, bem como o estoque escritural, e o estoque de fechamento, ou seja, o estoque físico, levantado através de medição diária do quanto existente fisicamente em estoque;
- observa que quando da existência de divergência significante, superiores ao permitido na legislação, na quantidade entre o estoque escritural e o estoque físico, evidencia anormalidade que deva ser considerado pelo contribuinte e prontamente corrigido;
- o fato da constatação de omissão de saídas, no confronto do estoque escritural e o estoque físico observado diariamente no inicio da atividade empresarial, deveria ser prontamente corrigida, uma vez que impossibilitaria tecnicamente a estocagem do produto adquirido a posterior, ou seja, não teria capacidade de estocagem dos produtos, de modo matemático;
- da mesma forma, o fato anormal de saídas em quantidade superiores ao "suportado" pela existência física do produto, deveria alertar ao contribuinte quanto a sua impossibilidade, pela razão óbvia de que não se pode retirar em quantidade superior, ou em quantidade inexistente, aquilo de que seja físico.

Aduz que o seu questionamento diz respeito ao fato de que, feita as aferições diárias pelo contribuinte, conforme determina a legislação da Agencia Nacional de Combustíveis, como e porque não se procedeu prontamente à devida e correção, deixando para os outros exercícios.

Diz que, ainda se por mera suposição, entender ser verdadeira a hipótese formulada pela defesa de que se trata de simples erro de escrituração do livro LMC, onde, devido ao erro no inicio da atividade ao qual deixar de efetuar as saídas, e de que o funcionário tentou corrigir, equalizando a compra e venda, dando mais saída de combustível para os anos seguintes do que entrada, não procede tal afirmativa, haja vista que, a exemplo do Óleo Diesel, apresenta logo no inicio de atividade no primeiro exercício (2011) omissão de entrada, e tão somente omissão de saídas o exercício de 2012, permanecendo para os demais exercícios a omissão de entradas.

Acrescenta que para os demais produtos (Etanol e Gasolina Comum), causa estranheza e não aceitabilidade, a constatação de que o contribuinte somente tenha verificado e corrigido os "erros" cometidos após decorrer três ou quatro anos.

Salienta que, assim sendo, não visualiza qualquer atividade, como desejado pelo impugnante, quanto à suposta ocorrência de simples erro de escrituração do livro próprio de movimentação de

combustível.

No que tange a alegação defensiva de equívoco da Fiscalização quando deixou de observar e registrar duas notas fiscais de aquisições do produto "Etanol" para os exercícios de 2013 e 2014, diz que revendo o procedimento fiscal, constatou que assiste razão ao impugnante. Acrescentou que, em face disso, anexou novos demonstrativos, com revisão do quanto pleiteado pelo impugnante, passando o crédito tributário do valor de R\$48.736,22 para R\$ 46.382,86.

Conclui manifestando o entendimento de que está plenamente caracterizada a infração 1 atribuída ao autuado.

Finaliza a peça informativa opinando pela procedência parcial do Auto de Infração.

Constam às fls. 274 a 276 dos autos extrato do Sistema Integrado de Gestão da Administração Tributária (SIGAT), referente ao pagamento do valor do débito reconhecido.

VOTO

Versa o Auto de Infração em lide sobre exigência de ICMS, em decorrência de falta de recolhimento do imposto constatada pela omissão de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (infração 1) e falta de recolhimento do ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, na aquisição de mercadorias oriundas de outras unidades da Federação destinadas ao ativo fixo do próprio estabelecimento (infração 2).

Inicialmente, verifico que o autuado reconheceu o cometimento da infração 2, inclusive efetuando o pagamento do valor do débito reconhecido.

Assim sendo, é indubidoso que este item da autuação é procedente, cabendo, no caso, a homologação do pagamento efetuado e, por consequência, a extinção do crédito tributário.

No que concerne a infração 1, constato a existência de vícios que determinam a nulidade do lançamento.

Isso porque, este item da autuação diz respeito a levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias realizado em estabelecimento de contribuinte cuja atividade é o comércio varejista de combustíveis e lubrificantes, sendo referentes a mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, no caso óleo diesel, gasolina aditivada, gasolina comum, nos exercícios de 2011, 2013 e 2014, tendo sido imputada ao autuado o cometimento de apenas uma infração, decorrente de falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal.

Ocorre que, nos casos em que a ação fiscal apura a omissão de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, conforme o presente caso, sendo constatada diferença de entradas, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, além do imposto devido na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal.

Nesse sentido é que aponta a Portaria nº 445/1998, precisamente no seu artigo 10, conforme abaixo reproduzido:

[...]

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:

1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");

2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);

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");

II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:

a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (RICMS/97, art. 915, § 1º, I);

b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea "a" do inciso anterior.

Veja-se que as alíneas "a" e "b" claramente determinam que deve ser exigido o imposto devido pelo sujeito passivo na **condição de responsável solidário** e também o imposto devido **por antecipação tributária**, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Ou seja, devem ser exigidas concomitantemente ambas as parcelas do imposto devido, haja vista a vinculação existente entre as duas, pois na apuração do imposto devido por antecipação tributária de que trata a alínea "b" deve ser deduzido a título de crédito fiscal o valor do imposto calculado na forma da alínea "a".

Certamente que essa falha poderia ser corrigida mediante a lavratura de outro Auto de Infração para exigência apenas do imposto devido por antecipação tributária – por óbvio, observado o prazo decadencial para constituição do crédito tributário, na forma da legislação aplicável.

Outro vício existente na autuação diz respeito à indicação do período objeto da autuação. Observo que, apesar de no Auto de Infração constar entre os exercícios autuados o exercício de 2014, na realidade, a exigência se reporta ao exercício de 2015, conforme demonstrativos de fls. 05/06 dos autos.

Considero que esse também é um vício passível de saneamento, mediante a realização de diligência, a fim de que se cientifique o contribuinte sobre o exercício autuado correto -2015 -, conforme consta no demonstrativo, inclusive com a reabertura do prazo de defesa.

Entretanto, constato a existência de um vício insanável, portanto, que inquina de nulidade o lançamento, não permitindo o prosseguimento da lide. No caso, trata-se da base cálculo apurada pela Fiscalização.

Observe-se que, nos termos do art. 10, "a", 1, da Portaria nº 445/1998, a base de cálculo do imposto devido por responsabilidade solidária, é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");.

Ocorre que, conforme constam dos próprios demonstrativos elaborados pelo autuante, a base de cálculo do imposto foi apurada com base nos Cupons Fiscais (ECF), portanto, por meio das operações de saídas realizadas pelo autuado, e não na forma determinada pela referida Portaria nº 445/1998.

Certamente que não se trata de um vício sanável, haja vista que a apuração da base de cálculo na forma correta exige em nova fiscal, com observância da metodologia aplicável ao caso de levantamento quantitativo de estoques de combustíveis, cujas especificidades não são incompatíveis com as disposições da Portaria nº 445/1998, mas sim de adequação, conforme acontece em tais casos.

Diante disso, com fulcro no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99, este item da autuação é nulo.

Nos termos do art. 21 do mesmo RPAF/99, recomendo a autoridade competente que analise a possibilidade de repetição dos atos, a salvo de falhas.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, devendo ser homologado o pagamento efetuado atinente a infração 2.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206880.0212/15-0, lavrado contra **AUTO POSTO DR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$3.751,95**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “f”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, devendo ser homologado o pagamento efetuado atinente a infração 2.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 13.537/11, com efeitos a partir de 20/12/11.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de agosto de 2016.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS - PRESIDENTE/RELATOR

MARIA AUXILIADORA GOMES RUIZ - JULGADORA

VALTÉRCIO SERPA JUNIOR - JULGADOR