

PROCESSO - A. I. N° 022073.0012/17-1
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - POSTOS MATARIPE ABASTECIMENTOS E SERVIÇOS LTDA.
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 3ª JJF nº 0011-03/23-VD
ORIGEM - DAT METRO / INFAZ VAREJO
PUBLICAÇÃO - INTERNET 19/03/2024

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**ACÓRDÃO CJF N° 0034-11/24-VD**

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA; **b)** RESPONSABILIDADE PRÓPRIA. IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatadas inconsistências e vícios insanáveis na autuação, que inclusive inviabilizaram a realização de diligência solicitada nos autos, a nulidade do lançamento se impõe, diante da insegurança do crédito tributário constituído. Decisão de Primeira Instância mantida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata(m)-se de Recurso(s) de Ofício interposto(s) em face do Acórdão nº 0011-03/23-VD proferido pela 3ª JJF deste CONSEF, julgando Nulo o Auto de Infração lavrado em 22/09/2017 no valor histórico de R\$ 174.576,87, abordando a(s) seguinte(s) infração(ões):

Infração 01 – 04.05.08 – Falta de recolhimento do ICMS, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$ 133.247,25. Multa de 100%.

Infração 02 – 04.05.09 – Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016). Valor do débito: R\$ 41.329,62. Multa de 60%.

Após instrução processual foi proferida a seguinte decisão:

VOTO

O Defendente alegou que em se tratando de “exercício fechado”, quando não é possível admitir que as mercadorias estariam “estocadas”, a redação do AI indica ocorrência diversa, qual seja, “aquisições de mercadorias sem documentação fiscal”. Tudo desagua na “presunção de omissão de receita”. Como a auditoria só alcançou produtos sujeitos ao regime de substituição tributária, houve a presunção de que vendas anteriores dos mesmos produtos sustentariam as aquisições não registradas dos mesmos produtos.

Observe que de acordo com o conceito traçado pelo art. 4º, § 4º, inciso IV, da Lei 7.014/96, em se tratando de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, a presunção de “omissão de receitas anteriores”, sozinha, não justifica a cobrança do ICMS. Isso porque, as operações anteriores, realizadas sem a emissão de notas fiscais, que justificariam a presunção, não ensejariam a falta de recolhimento do imposto, justamente porque, no segmento de varejo de combustíveis, não se paga o ICMS pelas vendas.

Na constatação de omissão de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, deve-se aplicar a regra prevista no art. 10 da Portaria 445/98, exigindo-se o imposto do sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal. É devido também, o tributo apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada, devendo

ser anexado aos autos o demonstrativo desse cálculo.

No caso em exame, a acusação fiscal é neste sentido, por isso, entendo que não assiste razão ao Defendente quanto a esta alegação.

O presente Auto de Infração trata da falta de recolhimento do ICMS, na condição de 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 estoques em exercícios fechados de 2013, 2014, 2015 e 2016 (INFRAÇÃO 01).

A Infração 02 se refere à falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercícios fechados (2013, 2014, 2015 e 2016).

O Autuado alegou que a auditoria possui inúmeros vícios, começando pela falta de admissão das “perdas e ganhos”, legalmente admitidas na atividade de venda a varejo de combustíveis. Disse que o percentual de 0,6% sobre toda a movimentação é admitido como “perda normal”, não incidindo ICMS sobre o resultado da aplicação do mesmo sobre a movimentação anual.

Também alegou que, no caso em lide, existem diversos erros na auditoria de estoques que conduzem à ineficácia do lançamento: (i) não contagem de notas de entradas; (ii) divergências entre as aferições lançadas no AI e as constantes do LMC; (iii) diferenças entre quantidades de notas fiscais e aquelas consideradas na autuação.

Na primeira informação fiscal, o Autuante afirmou que as aferições e os ganhos computados no levantamento fiscal, e que constam do demonstrativo de estoque foram alocados no item entradas com notas fiscais. Os demonstrativos dos anos de 2013, 2014, 2015 e 2016 foram refeitos, em razão da juntada pelo Defendente de notas fiscais não lançadas, e a retirada das notas fiscais em duplicidade. Anexou os novos demonstrativos, fls. 2155 a 2209 do PAF.

Ao tomar conhecimento desses novos demonstrativos, o Defendente alegou que sem levar em consideração os fatores PERDAS e GANHOS, a auditoria apresentou quantidades divergentes, impondo inclusive acréscimos indevidos na autuação (que não constavam na acusação inicial).

Na segunda informação fiscal, os cálculos também foram refeitos, e na Informação Fiscal prestada às fls. 2296 a 2310 o Autuante, novamente, refez os demonstrativos das omissões apuradas, indicando os estoques inicial e final considerados, as notas fiscais que foram incluídas e aquelas retiradas, porque não pertencem ao estabelecimento Autuado.

O Autuante, depois de promover diversos ajustes acolhendo alegações e documentos carreados aos autos pelo Defendente, apresentou de forma sintética os valores das omissões remanescentes nos quatro exercícios fiscalizados, sem juntar os demonstrativos analíticos que dão suporte a apuração. Por isso, essa 3ª JF encaminhou o presente processo em diligência solicitando que o autuante acostasse a cópia dos demonstrativos analíticos de cada um dos exercícios fiscalizados.

Em atendimento ao solicitado, foram prestadas duas informações por dois Auditores Fiscais estranhos ao feito. O primeiro afirmou que não foi possível atender à diligência, porque não possui os demonstrativos analíticos elaborados pelo Autuante.

O segundo Auditor Fiscal, disse que o Autuante não acostou à Informação Fiscal, as cópias dos novos Demonstrativos, onde, inclusive apura valores divergentes para as diferenças identificadas preliminarmente nos Demonstrativos de Estoque levados a efeito com relação aos Exercícios de 2013 a 2016 (folhas 07 a 554).

Esclareceu que o DEMONSTRATIVO DE ESTOQUE foi realizado pelo autuante com base no Sistema de Auditoria denominado SAFA, que se encontra inoperante na SEFAZ há mais de 02 (dois) anos, o que não permite sua utilização no momento presente, por conta de impedimento de natureza tecnológica/operacional.

Concluiu informado que infelizmente não foi possível atender à Diligência requerida por essa 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL.

Observe que o procedimento fiscal visa apurar a correta aplicação da legislação tributária. São aplicados Roteiros de Fiscalização, que são instrumentos pelos quais se definem as etapas dos serviços a serem executados pelos prepostos fiscais, mediante uma sequência lógica, podendo verificar livros e documentos fiscais e efetuar levantamento de dados, inclusive em outras fontes oficiais.

Conforme estabelece o § 1º do art. 18 do RPAF/BA, “as eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito

tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo". Quando se constata a existência de erro na apuração do imposto devido, encaminha-se o PAF em diligência para a necessária correção e intimação imediata ao sujeito passivo quanto à mencionada correção.

O imposto originalmente exigido totaliza R\$ 174.576,87. Na primeira Informação Fiscal, os valores apurados referentes ao "ICMS NORMAL" e o "ICMS ANTECIPADO" totalizam R\$ 122.635,67 (conforme fls. 2155/2159 do PAF). Na segunda informação Fiscal, o Autuante concluiu que o total do "ICMS NORMAL" e "ICMS ANTECIPADO" nos exercícios fiscalizados é de R\$ 148.724,14 (conforme fl. 2255 do PAF). Na terceira Informação Fiscal, o Autuante concluiu que o "ICMS NORMAL" e o "ICMS ANTECIPADO" nos exercícios de 2013 a 2016, totalizam R\$ 101.654,78 (conforme fls. 2310 do PAF).

O convencimento do julgador será formado a partir dos fatos e circunstâncias constantes no processo, apreciando as provas. Neste caso, tendo sido constatado que o Autuante, em cada informação fiscal prestada apurou novos valores do imposto exigido, e na última informação fiscal, refez os cálculos, mas não juntou aos autos os demonstrativos analíticos que fundamentaram a apuração dos novos valores, foi encaminhada a diligência solicitando que fossem juntados os mencionados demonstrativos analíticos.

Considerando que foi relatado por Auditores Fiscais estranhos ao feito quanto à impossibilidade de juntar ao presente processo os referidos demonstrativos analíticos, trata-se um vício jurídico que tenho o dever, como julgador, de analisar, pois diz respeito à legalidade do lançamento. A instauração, o preparo, a instrução e a decisão do processo administrativo são regidos por princípios como o da verdade, da legalidade, da ampla defesa, do devido processo legal (art. 2º do RPAF/BA). Neste caso, é indispensável a demonstração pelo Fisco quanto ao critério adotado, a fonte e demais dados necessários ao entendimento e comprovação da acusação fiscal e valores exigidos, bem como, a fundamentação legal. Tudo isso decorre dos princípios da legalidade e da verdade material.

No caso em exame, não é possível atestar, de forma inequívoca, que os valores apurados pelo Autuante sejam exatamente aqueles constantes nos documentos fiscais, o que traduz fragilidade no procedimento que apurou os valores autuados em desacordo com os princípios da verdade material e ampla defesa. Trata-se de vício insanável sem possibilidade de correção por meio de nova diligência fiscal.

O Auto de Infração relativo ao lançamento de tributo precisa embasar-se em provas concretas e, neste caso, o procedimento foi conduzido sem observância de disposições expressas da legislação, por não ter sido seguido o devido processo legal, com preterição de aspectos essenciais do ponto de vista do princípio da ampla defesa. Ou seja, há incerteza quanto ao imposto lançado, por ausência de elementos para se determinar, com segurança, o imposto devido.

Conforme estabelece o art. 18, inciso IV, alínea "a" do RPAF/BA, "é nulo o lançamento de ofício que não contiver elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator".

Logo, restando configurado que o presente lançamento tributário não contém elementos suficientes para se determinar, com segurança e liquidez, o valor do imposto devido, impõe-se sua nulidade, com base no mencionado artigo 18, inciso IV, alínea "a", do RPAF-BA/99.

Por fim, o Defendente requer que, sob pena de nulidade, todas as intimações e notificações relativas ao feito sejam encaminhadas aos profissionais regularmente constituídos, legítimos representantes legais do Autuado na ação administrativa que ora se instaura, tudo conforme poderes especificados na procuração que acostou aos autos.

Não há impedimento para que tal providência seja tomada. A forma de intimação ou ciência da tramitação dos processos ao sujeito passivo encontra-se prevista nos arts. 108/109 do RPAF-BA/99, e o representante do autuado poderá cadastrar seu correio eletrônico junto a esta SEFAZ para receber correspondências.

Face ao exposto, voto pela NULIDADE do Auto de Infração.

A JJF interpôs Recurso de Ofício.

Em seguida, os autos foram distribuídos a este relator para apreciação.

Posteriormente, o processo foi pautado para a sessão de julgamento do dia 15/02/2024. Compareceu(ram) o(as) autuante(s) e o(as) representante(s) legal(is) da recorrente, Dr. Fernando Marques Villa Flor, OAB/BA 11.026.

VOTO

Não havendo questões preliminares e/ou prejudiciais no recurso e nem sendo o caso de suscitá-las de ofício, passo ao exame do mérito.

Entendo que a Decisão recorrida merece ser mantida por seus próprios fundamentos.

O Auto de Infração foi julgado Nulo porque a JJF entendeu que fora lavrado sem observar a legislação vigente, faltando-lhe os elementos necessários para identificar com segurança a infração e o infrator.

Com razão. Logo de saída, o que se observa é que há uma evidente incerteza no procedimento fiscal, conquanto se verifique que em ambas as infrações o demonstrativo indica ocorrências que não refletem um levantamento quantitativo *em exercício fechado*, como por exemplo a infração 01, quando aponta ocorrências em 31/01/2014, 31/01/2015, 28/12/2015, 31/12/2015 e 31/01/2016 e, a infração 02, quando indica ocorrências em 31/01/2014, 31/12/2014, 31/01/2015, 28/02/2015, 31/12/2015 e 31/01/2016.

Como se não bastassem essas evidentes inconsistências, capazes por si só de afetar a higidez do lançamento desde a sua origem, de acordo com o que se verifica nos autos, auditores fiscais estranhos ao feito apontaram que o levantamento se encontra desacompanhado dos demonstrativos pertinentes, impossibilitando a realização de diligência para aplicação de critério de apuração superveniente (parágrafo único do art. 10 da Portaria 445/98), conforme manifestações de fls. 2322 e 2323.

Ademais, a jurisprudência deste Conselho traz alguns exemplos de que Autos de Infração como o que iniciou o presente PAF não possuem condição de prosperar, conforme ementas que destaco abaixo:

2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0141-02/18

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. EXERCÍCIO FECHADO. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **a) FALTA DE RECOLHIMENTO DO IMPOSTO NORMAL. b) RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO.** Falta de certeza e liquidez do lançamento. Incongruências entre a acusação fiscal para com os papéis de trabalho, bem como incorreções e carências dos autos implicam em insegurança quanto à presunção de legitimidade do crédito tributário. Decretada, de ofício, a **NULIDADE** do procedimento fiscal. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO JJF Nº 0076-01/19

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. OMISSÃO DE ENTRADAS. Falhas detectadas na constituição do lançamento, trouxe incerteza da apuração do montante do débito tributário. As inconsistências relatadas prejudicaram o exercício do contraditório e provocaram o cerceamento do direito de defesa do autuado, conforme o art. 18 do RPAF, aprovado pelo Decreto no 7.629/99. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

Esta Câmara, aliás, em mais de uma oportunidade, reconheceu a nulidade de Autos de Infração semelhantes, lavrados pelo mesmo auditor, com a mesma metodologia:

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0084-11/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatadas inconsistências e vícios insanáveis na autuação quanto às infrações 02 e 03, a nulidade do lançamento se impõe, diante da insegurança do crédito tributário constituído. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PROVIDO**. Auto de Infração **Procedente em Parte**. Decisão unânime.

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL
ACÓRDÃO CJF Nº 0180-11/23-VD

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatadas inconsistências e vícios insanáveis na autuação, que inclusive inviabilizaram a realização de diligência solicitada nos autos, a nulidade do lançamento se impõe, diante da insegurança do crédito tributário constituído. Decretada, de ofício, a nulidade da autuação. Modificada a Decisão recorrida. Recurso voluntário **NÃO PROVIDO**. Auto de Infração Nulo. Decisão unânime.

Portanto, reputo correta a decisão de Primeira Instância e, por consequência, NEGO PROVIMENTO ao 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 manter a Decisão recorrida que julgou **NULO** o Auto de Infração nº 022073.0012/17-1, lavrado contra **POSTOS MATARIPE ABASTECIMENTOS E SERVIÇOS LTDA.**

Sala Virtual das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2024.

RUBENS BEZERRA SOARES – PRESIDENTE

ANDERSON ÍTALO PEREIRA – RELATOR

EVANDRO KAPPES – REPR. DA PGE/PROFIS

