

Acórdão: 15.237/02/2^a
Impugnação: 40.010102199-86
Impugnante: Sociedade de Petróleo Araújo e Oliveira Ltda
Proc. S. Passivo: Jair Ferraz da Silva
PTA/AI: 01.000122297-40
Inscrição Estadual: 277.640990.0041 (Autuada)
Origem: AF/Governador Valadares
Rito: Ordinário

EMENTA

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTÍVEL – ENTRADA DESACOBERTADA - LEVANTAMENTO QUANTITATIVO – Pairando dúvidas quanto ao resultado apurado no Levantamento Quantitativo, aplica-se o disposto no art. 112, II do CTN, para cancelar as exigências fiscais.

SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA – COMBUSTÍVEL – ENTRADA DESACOBERTADA – NOTA FISCAL INIDÔNEA – Acusação de entrada de mercadorias acobertadas por notas fiscais declaradas inidôneas devidamente comprovada nos autos. Legítima a aplicação da Multa Isolada capitulada no inciso X, do art. 55, da Lei nº 6763/75, sendo que o ICMS e a MR foram lançados no PTA 01.000128968-43. Exigência fiscal mantida.

Lançamento parcialmente procedente. Decisão por maioria de votos.

RELATÓRIO

A autuação versa sobre:

a) entrada de combustíveis sem documento fiscal, constatada pelo Fisco mediante Levantamento Quantitativo Diário desenvolvido no período de junho/97 a maio/98;

b) aquisição de combustíveis acobertados por meio de Notas Fiscais declaradas inidôneas.

Exige-se ICMS, MR em dobro (100%) e MI (20%) decorrentes das entradas desacobertas apuradas mediante LQEM e MI (40%), capitulada no inciso X, do art. 55, da Lei nº 6763/75, em razão das aquisições acobertadas por notas fiscais inidôneas.

O ICMS e a MR, por aquisições acobertadas por notas fiscais inidôneas foram exigidos no AI 01.000128968-43.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Inconformada, a Autuada apresenta, de forma tempestiva e , inicialmente, por seu representante legal, Impugnação às fls. 74/90, contra a qual o Fisco se manifesta às fls. 327/336.

A Auditoria Fiscal, em parecer de fls. 342/349, opina pela procedência parcial do Lançamento, com adequação da base de cálculo e exclusão da MI capitulada no artigo 55, II, “a”, da Lei nº 6763/75.

A 1ª Câmara de Julgamento, em sessão de 06.12.2001, decide converter o julgamento em Diligência (fls. 351), determinando a elaboração de Levantamento Quantitativo constando todos os dias do período e com transferência do saldo apurado em cada dia para o período seguinte.

O Fisco se manifesta a respeito (fls. 353/354), juntando os quadros de fls. 355/379, reformulando o crédito tributário.

A Administração Fazendária reabre prazo de 10 (dez) dias à Autuada, para pagamento ou parcelamento do crédito tributário (fls. 411/415).

A Impugnante, agora por procurador regularmente constituído, comparece aos autos alegando cerceamento de defesa, requerendo novo prazo para manifestação (fls. 417/418).

A Auditoria Fiscal exara Despacho Interlocutório (fls. 422) determinando a juntada aos autos de todas as notas fiscais de saída emitidas pela Autuada, no período objeto do feito, sendo atendida pela Autuada.

Ainda nos autos, a Auditoria Fiscal converte o processo em Diligência, solicitando ao Fisco as alterações no LQ, conforme discriminado às fls. 426/427.

O Fisco atende ao pedido da Auditoria, adotando as providências cabíveis e reformulando o crédito tributário (fls. 428/440), com reabertura de prazo à Impugnante (fls. 441), que retorna aos autos às fls. 443/446, postulando pelo pedido inicial de improcedência do lançamento.

O Fisco volta a se manifestar (fls. 466/468), mantendo-se pela procedência parcial do lançamento.

Novamente nos autos (fls. 471/490), a Auditoria Fiscal ratifica a opinião anterior pela procedência parcial do lançamento, nos termos da apuração de fls.489/490 e adequação da MR ao percentual de 50%.

DECISÃO

ENTRADA DE COMBUSTÍVEIS SEM DOCUMENTO FISCAL, CONSTATADA PELO FISCO MEDIANTE LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DIÁRIO DESENVOLVIDO NO PERÍODO DE JUNHO/97 A MAIO/98

Cuida-se neste tópico dos autos, de exigências fiscais apuradas com base em Levantamento Quantitativo Diário.

O levantamento quantitativo, em suas diversas modalidades, é um procedimento tecnicamente idôneo, previsto no artigo 194, incisos II a IV, Parte Geral, RICMS/96. Para elidi-lo impõe-se à Autuada apontar, incisa e objetivamente, as falhas, enganos ou equívocos cometidos pelo Fisco no levantamento dos dados extraídos da escrituração fiscal ou comercial do contribuinte, pois, é cediço que o LQFD envolve números representativos de quantidades e valores que não permitem meras alegações sem as indispensáveis provas em contrário.

Neste sentido, a Autuada concentra sua defesa em dois pontos básicos: um, o levantamento fiscal não considerou a movimentação diária dos estoques, nem tampouco cuidou de analisar detidamente os documentos fiscais emitidos (mormente as notas fiscais globais ou de simples faturamento); dois, elabora levantamento quantitativo paralelo para demonstrar a inexatidão do levantamento quantitativo efetuado pelo Fisco.

Compulsando os documentos atinentes ao levantamento quantitativo que instruem o Auto de Infração – juntados pelo Fisco – fls. 17/28 e 36/38, com aqueles que norteiam a Impugnação, fls. 213/254, sobrevém a conclusão inarredável de que a Impugnante acabou por adotar a mesma técnica ao promover o levantamento quantitativo paralelo, assentado nos mesmos dados e elementos que alega terem sido desconsiderados pelo Fisco, e apontando, para os mesmos dias observados no levantamento fiscal, as mesmas diferenças quantitativas de entradas, algumas delas para mais (veja-se, a título elucidativo, o quadro a fls. 331 – que compara as diferenças apontadas pelo Fisco e pela Impugnante).

Por isso mesmo, são idênticos os números adotados pelo Fisco e Impugnante, no tocante às quantidades de estoques inicial e final e de entradas de combustíveis, uma vez que originam-se da mesma fonte, ou seja, do Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC.

A primeira ponderação da defesa, aquela de que as notas fiscais emitidas com grande quantidade de saída de combustíveis se referem às saídas por simples faturamento, através de emissão de nota fiscal global, não pode prevalecer, exceto naqueles casos apontados pela Auditoria Fiscal, quando efetivamente existir vinculação entre os documentos emitidos (NF mod. 1) e as notas fiscais de venda a consumidor (série D) ou cupons fiscais, nos termos dos §§ 3º e 4º, do art. 12, do Anexo V, do RICMS/96.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Já a segunda alegação da defesa, sobre a impropriedade do Fisco promover LQEM apenas nos dias em que ocorreu a emissão das citadas notas fiscais de simples faturamento, comporta mais de uma análise, uma vez que a legislação assim prescreve:

Art. 194 - Para apuração das operações ou prestações realizadas pelo sujeito passivo, o fisco poderá utilizar quaisquer procedimentos tecnicamente idôneos, tais como:

I -

II - levantamento quantitativo de mercadorias;

.....

Numa primeira análise, portanto, não há impedimento para que se promova o LQEM apenas em dias predeterminados, uma vez que a legislação acima não diz sim ou não. Há que se atentar apenas para a propriedade exigida no caput do artigo, ou seja: procedimento tecnicamente idôneo.

Prosseguindo, a legislação de regência esclarece:

Art. 195 - Com o objetivo de apurar a exatidão do pagamento do imposto promovido pelo contribuinte, será efetuada verificação fiscal, relativa a cada exercício, que abrangerá as operações ou prestações nele realizadas.

§ 1º - Considera-se exercício o período compreendido:

1) entre 2 (dois) balanços, quando o contribuinte mantiver escrita contábil;

2) entre 1º (primeiro) de janeiro a 31 (trinta e um) de dezembro de cada ano, na hipótese de o contribuinte manter apenas escrita fiscal.

As duas hipóteses acima indicam, portanto, em termos de LQ, a hipótese de promovê-lo em exercício “fechado”, quando utiliza-se o Fisco dos estoques inicial e final escriturados no LRI.

Já o levantamento em exercício aberto, encontra respaldo no § 1º - itens 1 a 5 - e § 2º do art. 194 do RICMS/96.

Neste ponto, poder-se-ia afirmar que o levantamento, nos moldes deste em análise, não receberia a chancela da legislação tributária. Ledo engano. O próprio artigo 194, ao descrever os procedimentos, utiliza-se da expressão “tais como”, o que significa, na verdade, afirmar que os procedimentos indicados no dispositivo não são exaustivos, ao contrário, comporta a utilização de quaisquer outros métodos, desde que tecnicamente idôneos.

Assim, a princípio, o levantamento diário nos moldes realizados pelo Fisco não encontra óbice na legislação, até mesmo porque o LMC encerra lançamentos

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

fechados diariamente. Cuida-se, então, de proferir, neste momento, análise técnica da demonstração apurada pelo Fisco.

Em primeiro lugar, destaca-se que o levantamento ora em litígio não se constitui em técnica tradicional, não obstante a perfeita possibilidade de execução na forma delineada. Apenas neste caso, deve o Fisco se cercar de elementos que possam, sem sombra de dúvidas, conduzir ao resultado obtido. Não podem existir dúvidas, se bem que nos outros modelos também não são bem-vindas.

Neste caso, ao promover o levantamento apenas em dias em que ocorreu emissão de notas fiscais, o Fisco detectou a ocorrência de entradas desacobertas, que segundo a defesa, resultam da emissão global de notas fiscais.

Cabe aqui, confirmar se de fato tais entradas ocorreram sem a correta documentação fiscal ou se, eventualmente, decorrem de erros na emissão de documentos fiscais.

Em primeiro lugar, não há dúvidas quanto à correta inserção das quantidades de combustíveis que ingressaram no estabelecimento acobertados por notas fiscais inidôneas, até mesmo porque esse procedimento beneficia a Autuada, pois ao contrário, veria elevar a apuração de entradas desacobertas.

Do LQEM apurado pelo Fisco, podemos destacar que a apuração não levou em consideração o princípio contábil da continuidade do estabelecimento, ao deixar de transferir eventuais estoques e resultados apurados para o período seguinte.

Visando sanar tal irregularidade, a Egrégia 1ª Câmara de Julgamento, em sessão de 06.12.01, determinou a realização de diligência, para que se adotassem as seguintes providências:

- 1) ELABORAÇÃO DE LQD, NOS MOLDES DAQUELE CONSTANTE A FLS. 214/247, ABRANGENDO O PERÍODO DE 30/06/97 A 19/05/98, PARA AS MERCADORIAS ÓLEO DIESEL COMUM E ÓLEO DIESEL ADITIVADO, NELE CONSTANDO TODOS OS DIAS DO PERÍODO INDICADO, ASSIM COMO TODAS AS NFS DE ENTRADAS E SAÍDAS A ELE RELATIVO, TRANSFERINDO-SE PARA O DIA SEGUINTE, O ESTOQUE EFETIVAMENTE APURADO NO DIA IMEDIATAMENTE ANTERIOR, ALÉM DAS DIFERENÇAS QUANTITATIVAS ENCONTRADAS (ENTRADAS E/OU SAÍDAS DESACOBERTADAS);
- 2) REALIZAÇÃO DE QUADRO DEMONSTRATIVO COMPARATIVO DO RESULTADO VERIFICADO NO LQ ORIGINAL (FLS. 35/48) E O SOLICITADO PELA CÂMARA (ITEM 1);
- 3) INDICAÇÃO DA PERSISTÊNCIA DAS DIFERENÇAS DE ENTRADAS INICIALMENTE APURADAS;

Os dois últimos itens foram cumpridos a tempo e modo pelo Fisco. Entretanto, a primeira determinação da Câmara foi apenas parcialmente cumprida, uma

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

vez o Fisco não realizou a transferência das diferenças encontradas para os períodos seguintes, apurando-se, assim, o mesmo resultado anterior, por lógica matemática, uma vez que o produto final constitui o somatório das diferenças diárias. Assim, o cumprimento dos itens segundo e terceiro ficaram prejudicados, uma vez que o resultado obtido no item primeiro não corresponde aos anseios da Egrégia 1ª Câmara.

Como exemplo, citamos o mês de novembro de 1997 e o produto óleo diesel comum, que após o atendimento à determinação da Câmara, encontra-se às fls. 361 dos autos. Neste mês, o Fisco partiu do estoque inicial equivalente a 22.754 litros, encontrando, até o dia 13.11.97, apenas saídas desacobertas, para, no dia 14.11.97, encontrar a possível entrada desacoberta, que não foi agregada ao movimento do contribuinte, mas sim mantida em coluna especial e acrescida à outra ocorrência da mesma natureza, verificada no dia 17.11.97.

Por outro lado, ainda neste mês de novembro/97, destaca-se que o montante apurado pelo Fisco como entradas desacobertas equivale a apenas 1,26% (um vírgula vinte e seis por cento).

Não se trata aqui, é evidente, de institucionalizar a pequena sonegação, mas de exigir que os fatos narrados (entrada desacoberta) sejam coerentes com o resultado obtido pelo Fisco. Dentro deste contexto, verifica-se, por exemplo, que a entrada de apenas 55,50 (cinquenta e cinco vírgula cinquenta) litros de óleo diesel comum, em 14.11.97, mais se apegue a erros no preenchimento dos documentos fiscais do que a uma efetiva entrada de mercadoria sem documento fiscal.

Desta forma, embora possível o levantamento quantitativo nos moldes deste realizado pelo Fisco, verifica-se, no caso concreto, que a apuração não está atendendo ao princípio da razoabilidade, deixando dúvidas quanto à efetiva entrada de mercadorias sem documento fiscal ou se tal resultado decorre de equívocos na emissão das notas fiscais, ensejando, que neste caso, deva o levantamento contemplar cada período mensal, hipótese em que se apura apenas saída de mercadoria sem documento fiscal, situação já resolvida com a Fazenda Pública mediante denúncia espontânea.

Indevida também, neste caso, a exigência de Multa de Revalidação em dobro, tendo em vista que a Autuada pratica operações de comércio varejista, sendo responsável pelo recolhimento do imposto, não se podendo falar, nesta fase, em retenção do imposto.

No que tange à multa isolada aplicada no percentual de 20% sobre o valor das entradas desacobertas de notas fiscais, o dispositivo citado na peça fiscal – artigo 55, inciso II, alínea “a”, Lei nº 6.763/75 – não autoriza a sua cobrança, uma vez que tal infração deve ser punida com a penalidade insculpida no artigo 55, inciso XXII, Lei nº 6.763/75.

Portanto, considerando que o levantamento quantitativo produz elementos matemáticos, mas que neste caso, tais elementos não espancam as dúvidas existentes

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

nos autos, devem as exigências relativas ao Levantamento Quantitativo ser integralmente canceladas, com fulcro no art. 112, II, do CTN.

AQUISIÇÃO DE COMBUSTÍVEIS ACOBERTADOS POR MEIO DE NOTAS FISCAIS DECLARADAS INIDÔNEAS

Neste aspecto, as ponderações defensivas residem na argumentação de que todas as aquisições promovidas pela Impugnante foram acobertadas por notas fiscais, cujo imposto fora retido na fonte e que pagara por elas conforme cópias de cheques que acosta aos autos, além de se tratar de adquirente de boa fé, contra o qual o ato declaratório de inidoneidade documental não pode retroagir.

Numa primeira angulação, verificamos que a legislação mineira manda considerar inidôneo o documento que contenha os vícios elencados no artigo 134, incisos I a X, Parte Geral, RICMS/96, pouco importando que o documento venha ou não gerar créditos ao destinatário nele indicado ou que as empresas emitentes de tal documentário tenham sido consideradas regulares perante o Fisco de sua circunscrição ao tempo dos fatos ou que o destinatário nela indicado tenha agido de boa fé e pelas mercadorias realizara o pagamento do preço ajustado. A ocorrência de qualquer das hipóteses referidas no mencionado dispositivo acarreta o desacobertamento da operação por força do artigo 149, inciso I, Parte Geral, RICMS/96, abrindo a possibilidade de o Fisco exigir os tributos incidentes na operação com o documentário inidôneo.

Importa salientar que inidôneo, para todos os efeitos fiscais, fazendo prova somente em favor do Fisco, é o documento emitido por empresa regularmente inscrita no Cadastro de Contribuintes do Estado com a finalidade de obter ou proporcionar a terceiros, irregularmente, crédito de imposto ou de dar cobertura ao trânsito de mercadorias ou à prestação de serviço (inteligência do artigo 52, inciso V c/c § 6º, inciso I, mesmo artigo, Lei nº 6.763/75). Em tais circunstâncias poderá ser editado ato declaratório de inidoneidade documental.

No caso dos autos, a inidoneidade documental decorreu do extravio de documentário das empresas Comercial Grupo Diniz Ltda. e Posto Miranda & Miranda Ltda., gerando obrigação de se editar os atos declaratórios de inidoneidade documental respectivos, conforme documentos a fls. 29/30.

Os atos declaratórios, é cediço, apenas tornam pública uma situação preexistente. O Fisco constatando uma situação que já prevalecia, mediante diligência específica, proclama o fato através de ato declaratório. As notas fiscais não se tornam inidôneas pela declaração, mas sim pela irregularidade verificada a posteriori.

Na lição do Mestre Aliomar Baleeiro, “ o ato declaratório não cria, não extingue, nem altera uma direito. Ele apenas determina, faz certo, apura, ou reconhece um direito preexistente, espancando dúvidas e incertezas. Seus efeitos recuam até a data do ato ou fato declarado ou reconhecido (ex tunc)”. (In Direito Tributário Brasileiro, 10ª Edição, Forense, pág. 503).

De outro lado, a inserção do volume citado no documentário inidôneo no LQFD pelo Fisco, apenas legitima as exigências fiscais formuladas sobre tais documentos.

“Ademais, os documentos inidôneos, tal como os falsos, nascem senão pelo objetivo da fraude e do engano, ferindo a fé pública, que sempre recai sobre um objeto material – moeda, títulos, papéis, documentos, marca ou sinal, nome e qualidade – que, quando não sejam, em si, materiais, se corporificam num objeto ou coisa. A fé pública, portanto, reside na confiança que a sociedade deposita nos objetos, sinais, firmas exteriores (moedas, emblemas, documentos), aos quais o Estado, mediante o direito, privado ou público, atribui valor probatório, e também o crédito ou crença dos cidadãos nas relações da vida comercial ou industrial.

Com efeito, o homem tem necessidade de acreditar na veracidade ou genuinidade de certos atos, documentos, sinais, símbolos, etc., empregados na multiplicidade das relações diárias, em que intervém. A atividade civil, o mundo dos negócios, etc., carecem deles e daí a natural crença ou confiança de todos em que eles atestam ou provam a veracidade das relações jurídicas e sociais.

Daí, é indispensável que o documento, falso ou inidôneo, se assemelhe ao verdadeiro ou genuíno. Desnecessária uma perfeita imitação, mas indispensável que o documento tenha a idoneidade necessária para induzir a engano ou propiciar a fraude a um determinado número de pessoas, o público.

Ora, se o Fisco é o legítimo representante da coletividade ou público, na esfera tributária, fica clarificada a ofensa a fé pública.”¹

Portanto, sob qualquer angulação, as asserções de defesa são desprovidas de suporte fático e legal, devendo ser aprovado o trabalho fiscal no tocante a este item.

Correta, portanto, a aplicação da penalidade isolada pela utilização de notas fiscais inidôneas, no percentual de 40%, com arrimo no artigo 55, inciso X, Lei nº 6.763/750, por representar verdadeira subsunção do fato à norma.

Destaca-se por oportuno, que as exigências fiscais de ICMS e MR estão contidas no AI Complementar de nº 01.000128968-43.

As decisões administrativas e judiciais citadas pela defesa somente produzem efeitos entre as parte litigantes, não produzindo efeito vinculante.

Os demais argumentos apresentados pela Impugnante não são suficientes para descaracterizar a infração remanescente, consubstanciada na utilização de notas fiscais declaradas inidôneas.

¹ Parte do Parecer da Auditoria Fiscal.

CONSELHO DE CONTRIBUINTES DO ESTADO DE MINAS GERAIS

Diante do exposto, ACORDA a 2ª Câmara de Julgamento do CC/MG, por maioria de votos, em julgar parcialmente procedente o Lançamento, para excluir as exigências relativas ao levantamento quantitativo (item 3.1 do Auto de Infração). Vencidos, em parte, o Conselheiro José Eymard Costa (Relator), que julgava parcialmente procedente o lançamento para prevalecer as exigências conforme crédito tributário indicado pela Auditoria Fiscal às fls. 482 e o Conselheiro Luiz Fernando Castro Trópia (Revisor), que excluía também, as exigências relacionadas às notas fiscais (fls. 304 e 307), cujos cheques comprovam os pagamentos das operações comerciais. Designado Relator o Conselheiro Roberto Nogueira Lima. Pela Impugnante, sustentou oralmente o Dr. Jair Ferraz da Silva e, pela Fazenda Estadual, o Dr. Célio Lopes Kalume.

Sala das Sessões, 21/11/02.

Luciana Mundim de Mattos Paixão
Presidente

Roberto Nogueira Lima
Relator Designado

TAO