

A. I. Nº - 108881.0027/03-7
AUTUADO - AUTO POSTO J. JUNIOR LTDA.
AUTUANTE - EDILTON OLIVEIRA SAMPAIO
ORIGEM - INFRAZ FEIRA DE SANTANA
INTERNET - 07.04.04

1^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0105/01-04

EMENTA. ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável tributário. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Não foi comprovado o pagamento do imposto devido por antecipação na aquisição da mercadoria em questão. Abatido o crédito da operação anterior (item precedente). Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 22/12/03, cobra ICMS no valor de R\$346.952,92 acrescido das multas de 70% e 60%, em decorrência:

1. Falta de recolhimento do imposto, por responsabilidade solidária, pelas aquisições de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (exercícios de 2001 e 2002) - R\$89.799,89;
2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria (exercícios de 2001 e 2002) – R\$19.658,10.
3. Falta de recolhimento do imposto, por responsabilidade solidária, pelas aquisições de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (exercício aberto de 1/1/03 a 6/10/03) - R\$185.334,99;
4. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria (exercício aberto de 1/1/03 a 6/10/03) – R\$52.159,94.

Defendendo-se, o autuante (fls. 282/289) inicialmente informou que os produtos que comercializa foram adquiridos junto a fornecedores regulares, conforme prova sua escrituração contábil e do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Em seguida, resumindo as infrações apontadas, afirmou que o autuante havia levantado números mirabolantes, desconhecendo o regime da substituição tributária, omitindo notas fiscais (de entrada e saídas) contabilizadas, bem como, documentos fiscais emitidos a seu favor que deixou de acolher, tendo em vista sua pressa em lavrar o Auto de Infração antes do término do ano. Deste modo, lhe imputou a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sem levar em consideração que poderia ter havido erro na contabilidade, quando de sua escrituração.

Continuando, afirmou somente existir uma penalidade de obrigação acessória, já que o imposto foi recolhido na sua origem, ou seja, pela Petrobrás, fornecedora dos produtos para as distribuidoras e, estas, para os postos.

Disse que a manipulação pela Fazenda do Estado da Bahia de documentos e da legislação da Agência Nacional de Petróleo é nula, quando anterior ao Convênio firmado em 02/10/03. No caso em exame, o Convênio não estava em vigor. Assim, toda legislação do comércio de combustíveis deveria ser considerada, sob pena de que os atos praticados fossem dados por nulos de pleno direito, já que o Estado não poderia retirar somente partes que lhe interessava da legislação, desprezando outras normas que embasariam a conduta do posto.

Ressaltou que as notas fiscais de entradas não consideradas retiravam toda grandiosidade dos valores lançados no auto, somente subsistindo pequenas diferenças, próprias do comércio, com variações ocorridas na compra, venda, transporte e armazenamento das mercadorias, cuja especialidade é reconhecida por todos, ante as suas volatilidades.

Quanto à volatilidade, afirmou que a própria ANP, através da Portaria nº 283, de 2/6/80, regulamentou as perdas no percentual de 0,6% do combustível em razão de sua evaporação. Para exemplificar observou que em cada 100.000 litros de gasolina comum, existe perda por evaporação de 600 litros do produto, fato não considerado no levantamento dos estoques, o que levou o autuante a considerar as supostas omissões e o lançamento nulo de pleno direito.

Além do mais, o fisco somente considerando as notas fiscais emitidas, não aceitando os cupons fiscais e nem as pequenas notas, de não ter observado a evaporação prevista em lei, se preocupou em analisar os encerrantes dos bicos de combustíveis, situação que não lhe competia. E, caso assim fosse, olvidou de atentar para a legislação e se aperceber da falha em não considerar a evaporação, como acima já declinado e nem tomou conhecimento da existência de obrigação de aferir equipamentos medidores. Informou que as aferições são obrigatórias para verificação da regularidade dos equipamentos de medição para a venda dos combustíveis. Ressaltou que nas vendas embora os encerrantes apontem uma determinada saída, a bomba retorna uma quantidade ao próprio tangue. Assim, esta diferença ao longo do ano é expressiva, vez que a aferição é feita com balde de 20 litros, por dia e por cada bico. Ao cabo de 365 dias, ter-se-á 7.300 litros, em cada bico de bomba, e em posto que tenha 10 bicos, isto significava 73.000 litros por ano.

Argumentou ainda, que o simples fato de um posto vender a outro, através do instrumento de medição (Portaria 116/00 da ANP) não constitui motivo para a indicação de omissão, falta de recolhimento ou falta de antecipação. Também não foi considerada a transferência de combustível por se tratar de empresas de um mesmo grupo econômico, com regular expedição de documentação fiscal, que não poderia ser desprezada.

Diante destes argumentos, afirmou não existir qualquer fato para sustentar o auto lavrado, com base em demonstrativos fantasiosos, quando não se levou em conta o que estabelece a legislação da revenda de combustíveis, buscando-se somente a imputação de multa, em verdadeiro confisco, notadamente por ter sido o imposto recolhido quando do fato gerador ocorrido, por

antecipação, uma ficção legal.

Afirmou que a lavratura do Auto de Infração contra o revendedor é ato arbitrário, podendo ser tomado como verdadeiro confisco, uma vez que o valor do ICMS já estava embutido no preço pago pelo revendedor, que só seria resarcido do imposto depois da venda ao consumidor final. Indo adiante, ressaltou que se as distribuidoras não recolheram o que seria devido, cabe ao Estado cobrar destas, e não do Posto que pagou o imposto antecipadamente, ofendendo de maneira inegável a capacidade contributiva daquele que cumpriu sua obrigação. Neste contexto, não poderia ser penalizado sob fundamento de existência de solidariedade, que existente se o ICMS não tivesse sido antecipado em função da substituição e, sobre valor presumido bem maior do que a venda realmente realizada. Observou que o arcabouço jurídico foi construído e o Estado não pode agir de forma a que venha macular gravemente tais imposições, violando a segurança jurídica, a capacidade contributiva e realizando verdadeiro confisco.

Relembrando as determinações do art. 5º, II da Constituição Federal, disse que o RICMS não expressa que o comerciante é obrigado a realizar consulta, antes de realizar compra, para saber se a empresa que lhe vende estaria em ordem junto ao Estado. Assim, não existia qualquer proibição da aquisição nos moldes feitos pela empresa, não lhe podendo imputar responsabilidade solidária. Comentou as determinações do art. 121 e 128 do CTN, dos princípios da segurança jurídica e da igualdade trazendo trechos do livro do tributarista Alfredo Augusto Becker (Teoria Geral do Direito Tributário - Saraiva, São Paulo, 1963, pp 502/3) e do Professor Johnson Barbosa Nogueira, em artigo editado pela Revista de Direito Tributário, sob o título "Contribuinte Substituto do ICM" (vols. 21/22, pp 93).

Demonstrando sua posição contrária ao regime da substituição tributária, discorreu, novamente, sobre a obrigação das distribuidoras em recolher o imposto e não os postos de combustíveis, que não agiu de má-fé caso tenha adquirido combustível cujo imposto não havia sido pago antecipadamente pelas distribuidoras.

Em vista do que expôs, requereu:

1. todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos anexados;
2. se acaso não for considerado o auto improcedente, por cautela, que se descaracterizasse a multa aplicada, pois o correto seria a aplicação de multa acessória, por ser de direito.
3. a nulidade dos demonstrativos feitos pelos autuante, em razão de macularem a legislação que rege a matéria, não podendo o Estado usar "dois pesos e duas medidas" aplicando as normas da ANP somente em parte, naquilo que prejudicava o contribuinte, desprezando aquelas que acobertaria a indicação de omissão, falta de recolhimento e a falta de antecipação.
4. o direito de ser intimado de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação a ser apresentada pelos autuantes, sob pena de nulidade processual.

Informou, por fim, que os livros contábeis e as notas fiscais de entrada, bem como aquelas de saídas, estavam à disposição do Fisco Estadual para conferência e constatação do engano quanto da lavratura do Auto de Infração.

O autuante prestou informação (fls. 332/333) rebatendo os argumentos defensivos sob os seguintes aspectos:

1. Considerou todas as notas fiscais apresentadas pela empresa depois de regularmente

- intimada;
2. Todos os documentos em favor do posto foram considerados;
 3. Quanto à afirmativa de que caberia às distribuidoras o recolhimento do ICMS, embutido nos preços dos produtos e pago pelo contribuinte, ressaltou que este fato diz respeito as operações comerciais regulares;
 4. Não considerou a perda de 0,6% em razão de evaporação dos combustíveis, pois a omissão de entrada seria maior;
 5. Considerou as saídas por meio do LMC, excetos aquelas saídas ocorridas através das notas fiscais acostadas às fls. 32 a 109 e 147 a 217, vez que o citado livro neste período não foi apresentado;
 6. Não houve pressa na conclusão da fiscalização. A empresa foi intimada pela primeira vez em 6/10/2003, portanto 85 dias antes da finalização da fiscalização, tempo mais do que suficiente para entrega de toda documentação e livros solicitados;
 7. Todas as notas fiscais escrituradas no LMC deveriam ter sido apresentadas, fato que não aconteceu;
 8. Todas as notas fiscais de entradas apensadas aos autos pelo impugnante se referem ao exercício de 2000, período não autuado;
 9. Quando se utiliza o LMC, pela sua própria forma de escrituração, as aferições já estão embutidas;
 10. As transferências foram consideradas.

Ratificou o procedimento fiscal.

VOTO

O impugnante levantou algumas questões que considerou motivadoras de nulidade da ação fiscal. Neste contexto passo a apreciá-las.

Não existiu qualquer manipulação por parte do Estado da Bahia da documentação e legislação da Agência Nacional de Petróleo. O levantamento quantitativo dos estoques foi realizado dentro das determinações regulamentares deste Estado. O Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, pela legislação tributária do ICMS, é obrigatório e o autuado deve possuí-lo e escriturá-lo (art. 314, V, do RICMS/97). Neste livro, obrigatoriamente, devem ser informados os estoques existentes, inclusive com as entradas e os volumes diários vendidos, ou seja, diariamente devem ser informados a abertura e fechamento de cada bomba, as respectivas aferições e os estoques existentes do dia. Portanto, não existiu qualquer afronta a atos praticados pela ANP e legislação pertencente ao comércio de combustíveis.

Quanto ao posicionamento do contribuinte sobre o regime da substituição tributária, que o chamou de ficção legal, é matéria que não se pode discutir neste foro administrativo, em conformidade com o art. 167, do RPAF/99. Lembro, apenas, que este regime, largamente discutido nos diversos tribunais do País, já foi pacificado pelo Supremo Tribunal Federal. Ao lado desta colocação, o impugnante ainda argüiu:

1. a lavratura do Auto de Infração contra o revendedor era ato arbitrário, podendo ser tomado como verdadeiro confisco, uma vez que o valor do ICMS, embutido no preço pago pelo revendedor, só seria resarcido depois da venda ao consumidor final.
2. se as distribuidoras não recolheram o que era devido, cabia ao Estado cobrar delas e não do

revendedor (posto de combustível), que havia recolhido o imposto antecipadamente, ofendendo a capacidade contributiva daquele que cumpriu sua obrigação, configurando-se verdadeiro confisco ao patrimônio da empresa. Entendeu não poder ser penalizado sob fundamento da existência da responsabilidade solidária, que somente poderia ser argüida se o ICMS não tivesse sido antecipado em função da substituição tributária. Além do mais, o valor do imposto presumido era bem maior do que as vendas. Neste sentido entendeu que houve violação ao princípio da segurança jurídica e da igualdade.

3. como o RICMS não expressa que o comerciante é obrigado a consultar, antes de realizar compra, se a empresa com quem comercializa estaria em ordem junto ao Estado, não existia qualquer proibição da aquisição nos moldes feitos. Neste sentido, não agiu de má-fé caso tenha adquirido combustível cujo imposto não havia sido pago antecipadamente pelas distribuidoras.

Tem pertinência a alegação defensiva de que o óleo diesel, por estar enquadrado no regime da substituição tributária, a princípio tem o imposto recolhido na sua origem, estando nos posto de combustíveis com o imposto quitado, ou seja, a fase de tributação se encontra encerrada. Porém este fato somente se comprova com os documentos fiscais. O que aqui se apurou foram entradas do produto desacompanhadas de notas fiscais, o que torna indeterminada sua origem, e, consequentemente, não existe comprovação do pagamento do ICMS pelo fornecedor, sendo de responsabilidade do autuado o seu pagamento, em conformidade com as determinações do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, não havendo duplicidade de cobrança, nem confisco, nem tampouco pertinência a afirmativa de que o RICMS não expressa que o comerciante não é obrigado a consultar, antes de realizar compra, se a empresa com quem transaciona está ou não inadimplente com o Estado.

Quanto à MVA aplicada para determinação do imposto cobrado por antecipação tributária, que o impugnante considerou uma violação ao princípio da segurança jurídica e da igualdade, também, é matéria insculpida na legislação tributária.

A defesa ainda argüiu, sob pena de nulidade processual, o seu direito de ser intimado de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação a ser apresentada pelo autuante. Quanto ao direito de ser intimado de todos os atos administrativos inerentes ao presente processo, estas intimações estão determinadas na legislação, que devem e são cumpridas. No entanto, não tem cabimento, no caso, ser intimado para conhecer a informação fiscal. Somente seria obrigatório este ato caso houvesse modificação do débito ou documentos fossem anexados pelo preposto fiscal (art. 127, & 7º, do RPAF/99 – Dec. nº 7.629/99). Isto não aconteceu.

Adentrando no mérito do lançamento, o Auto de Infração trata da cobrança do ICMS que foi apurado através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercícios findos (2000 e 2001) e não findo (1/1/03 a 6/10/03). O autuante detectou a falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhada de documento fiscal, sendo atribuído ao seu detentor (o autuado) o pagamento do imposto por responsabilidade solidária. Também cobrou o imposto por substituição tributária, vez que as mercadorias levantadas neste regime se encontram enquadradas (álcool e gasolina dos anos de 2001 e 2002 e somente gasolina no de 2003). Ressalto que embora o óleo diesel também tenha sido incluído no levantamento fiscal, sobre esta mercadoria não foram constatadas omissões de saídas por presunção.

O autuado quanto às razões de mérito argumentou:

1. não foram consideradas, no levantamento fiscal, diversas notas de aquisições dos produtos. Neste sentido trouxe aos autos cópias de documentos fiscais;
2. Somente foram consideradas as notas fiscais emitidas não sendo aceitos os cupons fiscais

- nem as “pequenas notas”;
3. Que o simples fato de um posto vender a outro, através do instrumento de medição (Portaria 116/00 da ANP) não constitui motivo para a indicação de omissão de vendas;
 4. Não foi considerada a transferência de combustível já que o estabelecimento se trata de empresas de um mesmo grupo econômico;
 5. Não foi considerada a volatilidade dos produtos (evaporação), que a própria ANP, através da Portaria nº 283, de 2/6/80, regulamentou em um percentual de 0,6%;
 6. O autuante não considerou as aferições diárias, que são obrigatorias, vez que embora os encerrantes apontem uma determinada saída, a bomba retorna uma quantidade ao próprio tangue. Assim, esta diferença ao longo do ano era expressiva.

Apreciando as colocações acima aduzidas tenho a dizer:

1. todas as notas fiscais de entradas trazidas pelo impugnante ao processo (fls. 306/329) foram analisadas pelo autuante e por esta relatora. Desta análise, observo que todas são referentes ao exercício de 2000. O levantamento fiscal tratou dos exercícios de 2001, 2002 e 2003. O estoque final do ano de 2000, que é o inicial do ano de 2001 já contemplou todas estas aquisições. Se, acaso, o autuante não considerou algum outro documento fiscal que esteja escriturado no LMC, ou mesmo no livro Registro de Entradas, este fato deveria ter sido materialmente comprovado, ou seja, as notas fiscais deveriam ser apresentadas, vez que a prova da aquisição de mercadoria se dar com a apresentação do documento fiscal e não com a sua escrituração. Em vista do exposto não existe modificação a ser feita no trabalho realizado pelo preposto fiscal.
2. O autuado disse que não foram consideradas, como saídas, os cupons fiscais emitidos e “notas pequenas”, que presumo serem documentos emitidos para consumidor. Como a defesa não trouxe qualquer prova do que alegou só posso entender como correta a posição do preposto fiscal que trouxe a prova material do fato ao processo. No mais, observo que, se algum documento de saída não foi considerado, este fato apenas beneficia o contribuinte, pois, caso existam, ele poderá aumentar o valor do débito apurado.
3. Se o estabelecimento vende o óleo diesel através de instrumento de medição (Portaria 116/00 da ANP) de fato não é motivo para a indicação de omissão de vendas. No entanto se tais vendas ou aquisições não estão acobertadas de documentação fiscal, se trata sim, de ilícito fiscal.
4. Em relação às ditas transferências de óleo diesel, o autuante afirmou que as considerou. Para desconstituir este fato, deveria o impugnante apresentar prova em contrário, acorde art. 123, do RPAF/99. Ressalto que caso fossem de saídas, aumentaria o valor do débito, caso fossem de entradas poderia haver redução ou anulação do valor do imposto apurado. Entretanto, como não houve qualquer indicação das mesmas, não posso considerar este argumento.
5. Quanto a não consideração da volatilidade do produto e das aferições diárias ressalto que considerar a evaporação do combustível é o mesmo que aumentar o valor do débito, pois as saídas se tornariam maiores do que aquelas apuradas através dos documentos fiscais. Quanto às aferições, pela própria forma de escrituração do LMC, elas fazem parte do levantamento. Neste caso, somente quando foram consideradas as notas fiscais e não o LMC no período em que este livro não foi apresentado é que as aferições não foram consideradas e não poderiam ser, pois as vendas dos produtos foram apuradas através das notas fiscais emitidas.

No mais, a autuação se baseou nas notas fiscais de entradas e de saídas, no LMC, bem como no livro Registro de Inventário da empresa autuada. O preço médio unitário foi calculado com base

nas notas fiscais de entradas. Tudo conforme determina o art. 60, II, b), 1 e art. 512-B, do RICMS/97.

Pelo exposto o entendimento do impugnante de que somente é devida multa acessória não pode ser aceito. Pelas provas acostadas aos autos foi o imposto que deixou de ser recolhido.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108881.0027/03-7**, lavrado contra **AUTO POSTO J. JÚNIOR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$346.952,92**, acrescido da multa 70% sobre o valor de **R\$275.134,88**, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 e 60% sobre o valor de **R\$71.818,04**, prevista no art. 42, II, “d” do mesmo Diploma Legal e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR