

A. I. Nº - 298965.0012/03-8
AUTUADO - IRECÊ DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E PEÇAS LTDA.
AUTUANTE - JOÃO DA SILVA BORGES
ORIGEM - INFRAZ IRECÊ
INTERNET - 04.05.04

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0135/01.04

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** DOCUMENTOS FISCAIS, NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS (FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA – IMPOSTO PAGO PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA). DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Houve descumprimento de obrigação acessória. No entanto, a multa foi aplicada erroneamente. O fato de a fiscalização adotar dois critérios, apurando parte do fato por exercícios fechados e parte por exercício aberto, não significa que o contribuinte cometeu dois ilícitos. Além disso, a infração não se configura por exercício, mas sim pelo fato em si. A infração é uma só. Mantida a multa relativa a um dos exercícios, o último. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Mesmo em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, o encerramento da fase de tributação é condicionado à regularidade da documentação fiscal correspondente. Se o autuado não dispõe de documentos que provem a origem das mercadorias, não há como assegurar que o imposto devido foi realmente antecipado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 19/12/03, apura os seguintes fatos:

1. omissão de registro de operações de saídas de mercadorias não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (1998, 1999, 2000, 2001 e 2002) [descumprimento de obrigação acessória], sendo aplicadas 5 multas, totalizando R\$ 209,13;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiro sem documentos fiscais, estando ditas

mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária [combustíveis], tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados (1999 e 2000), lançando-se o imposto no valor de R\$ 7.253,33, com multa de 60%;

3. omissão de registro de operações de saídas de mercadorias não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto (parte de 2003) [descumprimento de obrigação acessória], sendo aplicada a multa de R\$ 50,00.

O contribuinte defendeu-se alegando que os produtos objeto desta autuação foram adquiridos junto a fornecedores regulares. Reclama que o agente fiscalizador levantou números irreais, desconhecendo que a substituição tributária impôs por lei e que fora cumprida, sendo que nos pagamentos dos combustíveis já é incluído o imposto. Aduz que a questão se resume no fato de o fisco omitir a existência de Notas Fiscais contabilizadas de entrada e de saídas de mercadorias, além de deixar a entender que existiriam Notas cujos emitentes estariam irregulares ou com inscrições cadastrais canceladas, circunstância que se deduz em face da indicação de que as mercadorias estariam desacompanhadas de documentação fiscal. Protesta que neste Auto de Infração é atribuída responsabilidade com aplicação do instituto jurídico da solidariedade, sem serem considerados documentos emitidos em nome do estabelecimento, que adquiriu os combustíveis, porém pode ter havido engano da contabilidade na hora da escrituração, cabendo tão-somente multa por descumprimento de obrigação acessória, já que o imposto foi recolhido pela empresa que forneceu os combustíveis, ou seja, a Petrobrás, que é quem fornece produtos para as distribuidoras, que por sua vez as repassam aos postos. Argumenta que a questão não pode ser tratada como o foi, porque diz respeito a combustíveis (óleo diesel, gasolina e álcool), produtos em relação aos quais é obrigatória a substituição tributária. Repete que, quando o valor do produto é pago pelo adquirente, nele já se encontra embutido o valor do ICMS.

A defesa considera que o agente fiscal errou por não tomar os números corretos do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), não observando corretamente os encerrantes, além de omitir a existência de Notas Fiscais, apesar de apresentadas, lançando quantidades de combustíveis de maneira equivocada, sem considerar o fechamento do estoque. Aduz que o demonstrativo de cálculo das supostas omissões não tem sentido, em virtude de erros do levantamento, porém isto pode ser retificado, pois o importante é que o ICMS foi recolhido, afastando-se qualquer presunção de sonegação, haja vista que o fato gerador do imposto ocorreu quando o produto saiu da distribuidora e esta recolheu o imposto, pago por antecipação pelo autuado.

A fim de demonstrar que o Auto de Infração carece de fundamento, a defesa relaciona o que considera erros cometidos pela fiscalização, com as justificativas que diz terem sido apresentadas mas não acolhidas pelo fisco, a saber: a) a fiscalização deixou de contabilizar Notas Fiscais; b) o levantamento foi efetuado até determinado dia, porém o fisco consignou os dados dos encerrantes em dia diverso; c) não foram levadas em conta as “aferições” e as evaporações dos produtos; d) o fisco errou ao adotar números diversos dos da escrituração. Diz que tudo isso está consubstanciado nos demonstrativos anexos, que podem ser conferidos com a escrituração efetivada pelo estabelecimento.

Acusa o fisco de agir com precipitação, não levando em consideração que existe a Portaria nº 283/80 do antigo CNP, que regulamenta a perda de 0,6% do combustível, em razão de evaporação. A inobservância daquela portaria implicou as diferenças em questão, que a seu ver foram introduzidas pela fiscalização para engordar o imposto supostamente devido. Prossegue dizendo

que o fisco computou como saídas apenas as constantes nas Notas Fiscais, não levando em conta os Cupons Fiscais, bem como as pequenas Notas extraídas, tudo para intuir que entrou combustível e não saiu, presumindo-se falta de recolhimento, sem contar a evaporação.

Segundo a defesa, a manipulação, pela fazenda estadual baiana, de documentação e legislação da Agência Nacional de Petróleo é nula, quando envolve fatos anteriores ao Convênio firmado em 2 de outubro [de 2003]. No caso em exame, quando foi feito o levantamento do estoque e se procedeu à conferência do LMC, que desaguou neste Auto de Infração, já existia o aludido convênio, mas toda a legislação do comércio de combustíveis tem que ser considerada, sob pena de que os atos praticados sejam dados por nulos de pleno direito, já que o Estado não poderia selecionar somente partes que lhe interessavam para lavrar o Auto, desprezando outras normas que embasariam a conduta do posto. Menciona como exemplo a diferenciação entre o combustível comum e o aditivado, quando a ANP considera um único tipo de combustível – gasolina –, já que o combustível aditivado pode ter sido vendido como comum por imposição da Agência, podendo ainda ter havido arredondamentos no LMC que não foram considerados. Aduz que no demonstrativo das saídas também há erros, pois não foi calculada a evaporação dos produtos, preocupando-se o fisco com os encerrantes dos bicos de combustíveis, quando não seria de sua competência, e se o fosse teria que adotar todas as posturas impostas pela legislação, todavia olvidou de buscar a legislação para se aperceber da falha em não considerar a evaporação, e não tomou conhecimento da existência de obrigação de aferir equipamentos medidores. Observa que as aferições, não consideradas pelo fisco, devem obrigatoriamente ser feitas pelo posto, diariamente, para verificação de regularidade dos equipamentos de medição para a venda dos combustíveis (20 litros por cada bico, fazendo retornar o produto ao próprio tanque, levando-se em consideração os encerrantes, porque o produto sai e retorna ao tanque), destacando que a diferença é expressiva, quando diz respeito a todo o ano, porque, se a aferição é feita com balde de 20 litros, por dia, ao cabo de 365 dias chega-se a 7.300 litros, em cada bico de bomba, de modo que em um posto que tenha 10 bicos isto significa 73.000 litros por ano, fato este que não foi considerado no caso em exame. Diz que os livros de entrada de mercadorias sujeitas a substituição tributária atestam a omissão da fiscalização, em especial quando postos em cotejo com o Livro de Movimentação de Combustível (LMC) e as Notas Fiscais.

Volta a argumentar que o imposto que o Estado pretende cobrar é de responsabilidade da distribuidora dos combustíveis. Diz que o simples fato de um posto vender combustíveis a outro, através do instrumento de medição, com base na Portaria nº 116/00 da ANP, não constitui motivo para se acusar falta de recolhimento ou de antecipação do imposto.

Considera arbitrária a lavratura do Auto de Infração contra o revendedor, como neste caso, constituindo um verdadeiro confisco, haja vista que quando o produto foi adquirido o imposto veio embutido no preço, não podendo a empresa ser obrigada a pagar o tributo novamente, invertendo-se os efeitos do instituto da substituição tributária. Apega-se aos princípios da segurança jurídica e da legalidade. Apega-se a comentários de Alfredo Augusto Becker e Johnson Barbosa Nogueira acerca da substituição tributária.

Argumenta, em síntese, que não poderia o Estado cobrar do autuado valores correspondentes ao ICMS que já foram pagos por antecipação, buscando assim se locupletar com a cobrança de imposto já cumprido pelo revendedor, em decorrência da substituição tributária.

Pede que o Auto de Infração seja declarado improcedente. Requer, ainda, que, caso não seja acatado o pedido de improcedência, se descharacterize a multa aplicada, pois o correto seria a aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória. Requer, ainda, a nulidade dos demonstrativos fiscais, 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 prejudicariam o autuado, desprezando aquelas que acobertariam a indicação de omissão, falta de recolhimento e falta de antecipação. Pede que seja intimado de todos os atos do procedimento administrativo.

O fiscal autuante prestou informação explicando que o lançamento de entradas foi efetuado com base nas Notas Fiscais de entradas apresentadas pelo contribuinte e registradas nos livros próprios, e as saídas foram lançadas com base no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Considera infundadas as argumentações do contribuinte, que não apresentou qualquer prova material, fazendo emprego de expressões vagas e sem sentido, citando em vários momentos provas que em tese seriam apresentadas, mas que, por não existirem, deixou de apresentar, limitando-se a anexar apenas sua via do Auto de Infração e demonstrativos do sistema de fiscalização automatizada da fazenda estadual. Como exemplo de argumentação considerada infundada, o fiscal destaca a que diz não terem sido consideradas as evaporações, sendo que estas estão escrituradas nos Livros de Movimentação de Combustíveis apresentados pela empresa, constando no campo “Estoque de Fechamento” a escrituração, após os ajustes diários que sofrem este tipo de estoque, estando ali registradas as perdas e sobras do dia. Conclui dizendo considerar desnecessário fazer maiores comentários, haja vista que as provas constam no Auto de Infração e seus anexos, além das fotocópias constantes das fls. 91 a 127, que a seu ver comprovam a veracidade de todos os estoques inicial e final de cada exercício. Opina pela manutenção do procedimento.

VOTO

Os fatos em discussão nestes autos foram apurados através de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, sendo que:

1. os itens 1º e 3º dizem respeito a multas por descumprimento de obrigação acessória, consistente na omissão de registro de operações de saídas de mercadorias não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, tendo sido aplicada as multas de R\$ 209,13 relativamente ao levantamento em exercícios fechados (5 exercícios) e de R\$ 50,00 relativamente ao levantamento em exercício aberto;
2. o item 2º cuida do imposto calculado sobre o valor acrescido, relativamente às mercadorias objeto do levantamento, por se encontrarem as mesmas enquadradas no regime de substituição tributária, para antecipação do imposto relativo às operações subseqüentes.

O contribuinte defendeu-se alegando que os produtos objeto desta autuação têm o imposto pago pelo sistema da substituição tributária, de modo que, quando os adquire, o imposto já vem embutido no preço pago. Considera que estaria sujeito neste caso apenas a uma multa por descumprimento de obrigação acessória. Acusa os fiscais de terem incorrido em erro por não tomarem os números corretos do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), não observando corretamente os encerrantes, além de omitir a existência de Notas Fiscais, Cupons e “pequenas notas extraídas”, apesar de tais documentos terem sido apresentados, lançando quantidades de combustíveis de maneira equivocada, sem considerar o fechamento do estoque. Reclama que os fiscais não aceitaram as explicações prestadas durante a ação fiscal, assinalando nesse sentido que: a) a fiscalização deixou de consignar Notas Fiscais nos levantamentos; b) o levantamento foi efetuado até determinado dia, porém o fisco consignou os dados dos encerrantes em dia diverso; c) não foram levadas em conta as “aferições” e as evaporações dos produtos; d) o fisco errou ao adotar números diversos dos da escrituração. Diz que tudo isso está

consustanciado nos demonstrativos anexos, que podem ser conferidos com a escrituração efetivada pelo estabelecimento. Acusa o fisco de agir com precipitação, não levando em consideração a Portaria nº 283/80 do antigo CNP, que regulamenta a perda de 0,6% do combustível, em razão de evaporação. Alega que a inobservância daquela portaria implicou as diferenças em questão, que a seu ver foram introduzidas pela fiscalização para engordar o imposto supostamente devido. Prossegue dizendo que o fisco computou como saídas apenas as constantes nas Notas Fiscais, não levando em conta os Cupons Fiscais, bem como as pequenas Notas extraídas, tudo para intuir que entrou combustível e não saiu, presumindo-se falta de recolhimento, sem contar a evaporação. Considera que o fisco estadual não teria competência para manusear os documentos da empresa em período anterior ao convênio firmado em 2 de outubro de 2003. Aduz que, no caso em exame, ao ser efetuada a ação fiscal, já existia o aludido convênio, mas toda a legislação do comércio de combustíveis tem que ser considerada, sob pena de que os atos praticados sejam dados por nulos de pleno direito, já que o Estado não poderia selecionar somente partes que lhe interessavam para lavrar o Auto, desprezando outras normas que embasariam a conduta do posto. Menciona como exemplo a diferenciação entre o combustível comum e o aditivado, quando a ANP considera um único tipo de combustível – gasolina –, já que o combustível aditivado pode ter sido vendido como comum por imposição da Agência, podendo ainda ter havido arredondamentos no LMC que não foram considerados. Diz que no demonstrativo das saídas também há erros, pois não foi calculada a evaporação dos produtos, preocupando-se o fisco com os encerrantes dos bicos de combustíveis, quando não seria de sua competência, e se o fosse teria que adotar todas as posturas impostas pela legislação, todavia olvidou de buscar a legislação para se aperceber da falha em não considerar a evaporação, e não tomou conhecimento da existência de obrigação de aferir equipamentos medidores. Salienta que as aferições, não consideradas pelo fisco, devem ser feitas pelo posto, obrigatoriamente, todos os dias, para verificação de regularidade dos equipamentos de medição para a venda dos combustíveis. Considera que o simples fato de um posto vender combustíveis a outro, através do instrumento de medição, com base na Portaria nº 116/00 da ANP, não constitui motivo para se acusar falta de recolhimento ou de antecipação do imposto.

A defesa sustenta a tese de que não cabe neste caso a atribuição da responsabilidade tributária ao autuado, uma vez que as mercadorias objeto do Auto de Infração – combustíveis – estão sob o regime da substituição tributária, de modo que, nos termos da legislação, o tributo é pago antecipadamente, respondendo pelo mesmo a refinaria ou a empresa distribuidora.

As ponderações da defesa são respeitáveis, sem dúvida, porém insatisfatórias para elidir o lançamento. A legislação realmente prevê que, uma vez pago o ICMS pelo regime de substituição tributária, ficam exoneradas do imposto as operações subsequentes, neste Estado. Porém, para que isso ocorra, é preciso que as operações sejam devidamente documentadas. Se uma empresa adquire mercadorias sem documentos fiscais, mesmo que tais mercadorias se encontrem relacionadas entre aquelas sujeitas ao pagamento do imposto por antecipação, não pode pretender que se considere em relação a essas mercadorias se considere encerrada a fase de tributação. O encerramento da fase de tributação é condicionado à regularidade da documentação fiscal correspondente. Se o autuado não dispõe de documentos que provem a origem das mercadorias, não há como assegurar que o imposto devido foi realmente antecipado.

Neste caso, a defesa não apontou objetivamente erros de cálculo. Acusa os fiscais de terem incorrido em erro por não tomarem os números corretos do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), não observando corretamente os encerrantes, além de omitir a existência de Notas Fiscais, apesar de apresentadas, lançando quantidades de combustíveis de maneira equivocada, sem considerar o fechamento do estoque, porém não especifica quais teriam sido,

precisamente, os aludidos erros. Quais os números incorretamente levantados? No tocante aos encerrantes, quais são, igualmente, os erros em que incorreram os fiscais? Quais as Notas Fiscais, ou Cupons Fiscais, que os fiscais deixaram de considerar? Quais as quantidades de combustíveis que teriam sido lançadas de maneira equivocada? Se, conforme acusa a defesa, o levantamento foi efetuado até determinado dia, porém o fisco consignou os dados dos encerrantes em dia diverso, quais são, precisamente, os dados incorretos? Se não foram levadas em conta as “aferições”, quais os números, datas e demais elementos em que ouve tal falha no procedimento fiscal?

Outro ponto questionado pela defesa diz respeito à evaporação dos produtos. Ocorre que, em se tratando de omissões de entradas, se for computada a evaporação, a diferença aumentará ainda mais, o que, decerto, não interessa à empresa.

A defesa aduz que o fisco errou ao adotar números diversos dos da escrituração, sem, contudo, dizer em que consistiriam as divergências.

Quanto ao convênio a que alude a defesa, cumpre observar que o fisco estadual tem competência plena para fiscalizar os contribuintes no que concerne aos seus negócios relacionados com operações mercantis. O convênio a que alude a defesa diz respeito ao cometimento ao fisco estadual para fiscalizar, também, matérias de interesse da agência reguladora, ou seja, matérias não relacionadas diretamente com o tributo estadual. Entretanto, no que concerne ao ICMS, não há necessidade de convênio algum entre o Estado e a agência reguladora.

Relativamente à diferenciação feita pelos fiscais no levantamento dos combustíveis, ao separar o combustível comum e do combustível aditivado, não há nenhum reparo a ser feito, pois é natural que, havendo elementos que possibilitem a separação, o levantamento deve ser feito por espécies, e não por gênero.

A escrituração do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) é feita pela empresa, e algum erro escritural é de sua inteira responsabilidade.

O fiscal autuante prestou informação explicando que o lançamento de entradas foi efetuado com base nas Notas Fiscais de entradas apresentadas pelo contribuinte e registradas nos livros próprios, e as saídas foram lançadas com base no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Observa que a defesa não apresentou qualquer prova material de erros do levantamento, haja vista que se limitou a anexar apenas a cópia do Auto de Infração e dos demonstrativos elaborados pela fiscalização. Destaca que as evaporações estão escrituradas nos Livros de Movimentação de Combustíveis apresentados pela empresa, constando no campo “Estoque de Fechamento” a escrituração, após os ajustes diários que sofrem este tipo de estoque, estando ali registradas as perdas e sobras do dia.

Está provado que a empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais. Assim sendo, não tendo sido provado que o imposto relativo àquelas mercadorias foi pago, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Mantendo o lançamento do débito de que cuida o item 2º do Auto de Infração.

Quanto ao descumprimento da obrigação acessória – omissão de registro de operações de saídas de mercadorias não tributáveis –, noto que o fato não foi negado pela defesa. Assim, resta adequar as multas aos ditames legais, haja vista o equívoco em que incorreu o fiscal autuante. Faço esse registro de ofício, por se tratar de aspecto relacionado ao princípio da estrita legalidade tributária. Com efeito, no caso dos itens 1º e 3º há uma flagrante cumulação de apenações. O fato de que cuidam os dois itens é um só: falta de emissão de documentos fiscais nas vendas de

mercadorias cuja fase de tributação está encerrada por força do regime de substituição tributária. O contribuinte somente cometeu uma infração, e não seis (cinco exercícios no item 1º, um exercício no item 3º), como equivocadamente supôs o preposto fiscal, pois é irrelevante se parte do levantamento fiscal foi efetuada em exercícios fechados e parte em exercício aberto. O fato de a fiscalização adotar dois critérios, por razões metodológicas do procedimento, não significa que o contribuinte cometeu diversos ilícitos. Observe-se que em ambos os casos a infração foi tipificada no mesmo dispositivo legal – art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Em suma, a infração dos itens 1º e 3º é uma só. Mantendo a multa do 3º item, excluindo a do 1º.

Os valores remanescentes são os seguintes:

Item 2º: R\$ 7.253,33;

Item 3º: R\$ 50,00.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

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 **298965.0012/03-8**, lavrado contra **IRECÊ DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E PEÇAS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 7.253,33**, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa de **R\$ 50,00**, prevista no art. 42, XXII, da supracitada lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de abril de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA