

A I Nº - 232185.0071/06-5
AUTUADO - AUTOPOSTO CORRENTINA LTDA.
AUTUANTE - MARCOS GOMES LOPES
ORIGEM - INFRAZ BOM JESUS DA LAPA
INTERNET - 15.08.2007

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0235-04/07

EMENTA: ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. CONTRIBUINTE USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO EM LUGAR DE CUPOM FISCAL QUE ESTÁ OBRIGADO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Comprovado nos autos que o contribuinte possuía ECF devidamente autorizado e não emitiu cupom fiscal concomitantemente com as notas fiscais de venda a consumidor, conforme previsto na legislação. Infração não elidida. 2. NULIDADE DO PROCEDIMENTO. CERCEAMENTO DE DEFESA. INCERTEZA NA CONSTITUIÇÃO DA BASE DE CÁLCULO. É nulo o procedimento fiscal que utilize método impróprio aplicado para a apuração da base de cálculo do tributo. Infrações 2, 3 e 4 nulas. Rejeitado o pedido de revisão. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 28/12/06, exige ICMS no valor de R\$144.494,76 acrescido da multa de 60%, além da aplicação de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$139.475,58, relativo as seguintes infrações:

01. Emitiu outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que está obrigado. Consta, na descrição dos fatos, que o contribuinte usuário de ECF, deixou de emitir o cupom fiscal a que está obrigado nas saídas de mercadorias, emitindo em seu lugar nota fiscal, sendo aplicada multa - R\$139.475,58.

02. Falta de recolhimento do ICMS 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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, (GASOLINA 2003/2005) - R\$79.176,93.

03. Falta de recolhimento do ICMS 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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, (ÁLCOOL 2003/2005) - R\$51.921,85.

04. Falta de recolhimento do ICMS 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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido

mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado, (DIESEL 2003/2005) - R\$13.395,98.

O autuado na defesa apresentada às fls. 2516 a 2528, inicialmente discorre sobre as infrações e em relação às infrações 2, 3 e 4 afirma que:

- 1) o autuante levantou números irreais que conduziram a presumir existência de notas fiscais não contabilizadas;
- 2) o imposto exigido relativo às compras, já foi pago pelos fornecedores, por se tratar de mercadorias sujeitas a substituição tributária (álcool, gasolina e diesel) e que qualquer exigência de imposto e imposição de multa recairia no distribuidor (fl. 2522). Se mantida a exigência do revendedor, configura bitributação (fl. 2523);
- 3) o levantamento fiscal desconsiderou ingresso de mercadorias, a exemplo dos dias 30/04/04 e 01/11/04, conforme demonstrativo à fl. 17;
- 4) não considerou as quantidades vendidas constantes em cupons fiscais e pequenas notas (fl. 2523);
- 5) não considerou as distorções de volume ocorridas entre compras descarregadas em tanques subterrâneos de 15.000 a 30.000 litros, cujas vendas são realizadas em pequenas quantidades com medição feita por bombas eletromecânicas imprecisas;
- 6) a medição dos volumes estocados nos tanques são feitas com varas de madeira metrificadas, que ao serem introduzidas na boca de visita do tanque apresentam uma área molhada que define o estoque em função de tabela padrão do fornecedor do tanque;
- 7) a Resolução nº 6/70 e NBR 5992, editadas pelo Conselho Nacional de Petróleo (CNP) estabelecem tabelas de correção aplicadas na comercialização de derivados de petróleo em função da variação de temperatura e volume;
- 8) a Port. 283/80 do CNP prevê quebra diária de até 0,6% do volume estocado de gasolina em função de perdas por evaporação no armazenamento e manuseio do produto;
- 9) o IBAMETRO realiza aferições nos bicos de abastecimento para aferir a medição da bomba, para isso, utiliza balde recipiente de vinte litros, admitindo variação de até meio por cento, o que é feito também pelo estabelecimento tendo em vista que as multas impostas são elevadas quando ficar constatado que está sendo lesado o consumidor;
- 10) os encerrantes das bombas medidoras são susceptíveis de sofrer variações em decorrência de queda de energia ou problemas mecânicos.

Diante destes argumentos, diz que junta aos autos, levantamento próprio às fls. 2529 a 2602, que contraria o levantamento fiscal, por não ter considerado, notas fiscais, a escrituração dos encerrantes no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), evaporações e aferições, dentre outros motivos.

Salienta que a manipulação pela Secretaria da Fazenda de documentação submetida à legislação da Agência Nacional de Petróleo antes de outubro/03 é nula, tendo em vista que só a partir deste mês foi firmado Convênio ICMS e foram aproveitados apenas os dados que lhe interessava, desprezando outras normas que embasavam a conduta do estabelecimento autuado.

Ressalta que não existe a omissão de entrada e saída apontada na autuação, frente ao levantamento que procedeu e juntou ao processo, com base em notas fiscais e escrituração do LMC, além de não ter sido considerado a evaporação e aferições.

Chama a atenção de que as distribuidoras já embutem no preço do produto a parcela do ICMS retido e que ao ser exigido o imposto novamente do revendedor, este procedimento configura confisco e colide com o disposto nos artigos 121 e 128 do CTN, ao transformá-lo num sujeito

passivo indireto, o que implica em redução do seu patrimônio, ferindo o princípio da segurança jurídica e da capacidade contributiva.

Transcreve trechos de autoria dos professores Alfredo Augusto Becker e Johnson Barbosa Nogueira para reforçar o seu entendimento de que tendo o legislador eleito o contribuinte substituto legal tributário, sobre ele é que deve recair a materialidade do crédito tributário, no caso, a distribuidora de combustível e não sobre o contribuinte substituído, tendo em vista que no momento da aquisição já fez o pagamento do ICMS que está embutido no preço do produto. Alega que a exigência fiscal contraria os dispositivos regulamentares do imposto, sem considerar outros fatores, a exemplo de evaporação, aferição obrigatória, além dos erros constantes do levantamento fiscal.

Ressalta que sempre agiu de boa-fé, e que o lançamento de ofício contraria princípios constitucionais, configura confisco por cobrar imposto de responsabilidade da distribuidora de combustível e que também deve ser afastada a multa aplicada, tendo em vista que conforme previsto no art. 112 do CTN e art. 2, § 2º do Dec. 7.629/99, a interpretação da legislação deve ser feita de modo mais favorável e menos oneroso para o requerente, devendo o erro ser reparado pelo Conselho de Fazenda.

Por fim, requer que lhe seja deferido todos os meios de prova admitidos em direito, juntada posterior de documentos, pela improcedência da autuação e caso não acatada, que se descaracterize a multa aplicada, tendo em vista que o RICMS prevê a aplicação de multa acessória pela emissão de nota quando deveria emitir cupom fiscal, por ser de direito, colocando à disposição do Fisco todos os livros e documentos fiscais e contábeis.

Requer, também, a nulidade dos demonstrativos feitos pelo autuante, em razão de ferir a legislação que rege a matéria, aplicando as normas da ANP somente em parte, naquilo que o prejudica e desprezando aquelas que neutralizariam a omissão apontada.

Quanto à infração 1, diz que tem que se considerar que o posto de combustível não pode emitir cupom fiscal a cada abastecimento, dada a rapidez exigida pelo cliente, o que implica em emissão de nota fiscal no final de cada dia com base nos encerrantes e das vendas realizadas, cujos cupons não foram emitidos, não havendo violação ao art. 238 do RICMS/BA. Salienta que o estabelecimento não está sujeito às exigências do Sintegra.

Ressalta que por algum período o ECF não esteve em funcionamento, em decorrência de manutenção por estar quebrado ou apresentando defeito, fato que foi comunicado à SEFAZ e que a emissão da nota fiscal relativa à venda de combustível foi feita regularmente o que pode ser constatado em revisão que pode ser feita pela ASTEC/CONSEF.

O autuante na informação fiscal prestada às fls. 3783 a 3790, inicialmente discorre sobre as infrações e alegações defensivas e contesta informando que:

- 1) o levantamento quantitativo de estoques “consistiu em apurar o estoque previsto (projetado), numa perspectiva de controle permanente dos estoques, a partir do estoque inicial informado pelo próprio contribuinte constante do seu livro LMC e Registro de Inventário”, acrescido das entradas acobertadas por notas fiscais registradas (LMC e RE), e reduzido com as saídas de combustíveis registradas no LMC;
- 2) confrontado o estoque previsto diariamente com o estoque físico medido pelo próprio contribuinte, quando do fechamento diário da bomba, também registrado no LMC, apurou omissão de entrada de mercadoria, considerada entrada no estabelecimento desacobertada de documento fiscal, cujo ICMS foi exigido a título de responsabilidade solidária.

Transcreveu às fls. 3785 a 3787, os artigos 911, 2º, 47, 140, 201 e 39 do RICMS/BA que são aplicáveis à matéria.

Ressalta que o lançamento das entradas no LMC foi feito com base na data da emissão do documento e não o da entrada efetiva no estabelecimento como lançadas no livro de Registro de

Entrada de Mercadorias, o que “antecipava as entradas reais para lastrear as entradas sem documentação fiscal”, a exemplo do dia 30/03/04 (fl. 17) em que houve ingresso de 20.000 litros de diesel, cuja entrada física só ocorreu no dia 01/04/04, justificável pela distância de mais de 700 Km entre o revendedor (Petrobrás) e o estabelecimento autuado. Afirma que com esse procedimento o contribuinte usou de artifício para “regularizar” o estoque escritural.

Quanto à alegação defensiva de que no dia 01/11/04 foi apurado omissão de entrada de 24.766,90 litros de diesel sem ter considerado o ingresso das mercadorias entradas no dia seguinte, contesta dizendo que neste dia foi apurado omissão de entrada de 178,5 litros e que a omissão apontada ocorreu no dia 01/11/05. Ressalta que as mercadorias consignadas na nota fiscal 9292 emitida pela Petrobrás em 31/10/05, somente entrou fisicamente no estabelecimento no dia 02/11/05, conforme cópia de documentos às fls. 34 e 160.

Com relação às variações ocorridas na compra, transporte e armazenamento, afirma que o contribuinte não provou a existência de variação do volume em função da temperatura, falhas no assentamento de trânsito, dos encerrantes das bombas e que se considerada a evaporação e perda no processo de aferição, aumentarão as omissões de entradas em prejuízo ao próprio contribuinte.

Relativamente ao argumento de que o imposto já foi pago, rebate dizendo que a apuração das entradas omitidas está prevista na Portaria 26/92 e Instrução Normativa correspondente, que foi emitida para facilitar as atividades de fiscalização.

Salienta que o próprio contribuinte confessou que a data real da entrada é a lançada no livro REM e que a título de exemplo, na fl. 16, havia estoque de abertura zero no dia 18/09/04 e houve entrada de álcool pela nota fiscal 25475, porém no dia anterior já havia saída de 35,80 litros de álcool, sendo que o estoque de fechamento aferido fisicamente pelo contribuinte era de 4.964,20 litros, o que denota de forma clara que há omissão de entrada de mercadorias.

Quanto à infração 1, afirma que o contribuinte não apresentou na defesa qualquer prova de que houve queda de energia freqüente na região e nem registrou isso em seu livro de Registro de Ocorrências.

Ressalta que o fato de ter emitido nota fiscal de venda a consumidor ou de modelo único, não exime o contribuinte de emitir cupom fiscal e anexar ao documento fiscal, conforme previsto no art. 238 do RICMS/BA, que transcreveu à fl. 3789.

Diz que o fato das mercadorias comercializadas estarem sujeitas à antecipação tributária, não exime o contribuinte do cumprimento da obrigação acessória prevista na legislação tributária de emitir o cupom fiscal e que o descumprimento desta, converte-se na obrigação tributária principal, nos termos dos arts. 140 e 141 do RICMS/BA (fl. 3790). Afirma que é imperiosa a emissão do cupom fiscal, independentemente de ter sido emitido nota fiscal de venda a consumidor.

Quanto à alegação do recorrente de que não pode ser imposta a multa pela emissão de notas fiscais de vendas a pessoa jurídica, contesta dizendo que é irrelevante a personalidade jurídica da pessoa e que o art. 238 do RICMS/BA, prevê a obrigação de emitir cupom fiscal nas operações com não contribuinte, não importando se pessoa física ou jurídica e que a definição de contribuinte no art. 36, do mencionado diploma legal confirma isso.

Finaliza requerendo a procedência total da autuação.

VOTO

Rejeito o pedido de revisão feito pelo impugnante para comprovar a impossibilidade da emissão de cupons fiscais em decorrência de não condição de uso do seu equipamento ECF, tendo em vista que tal solicitação se destina a verificar fatos vinculados à escrituração comercial e fiscal ou a documentos que estejam na posse do requerente e cuja prova ou sua cópia simplesmente poderia ter sido por ele juntada aos autos (art. 147, I, “b” do RPAF/BA).

No mérito, a autuação decorreu de levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, realizado em estabelecimento vendedor de combustível, em que se apurou omissão de entrada de

mercadorias e foi exigido imposto por antecipação (infrações 2, 3 e 4), além da aplicação de multa por ter emitido outro documento fiscal em lugar do cupom fiscal que estava obrigado (infração 1). Com relação à infração 1, não pode ser acatado o argumento defensivo de que não pode emitir cupom fiscal a cada abastecimento e que emitiu nota fiscal no final de cada dia, tendo em vista que conforme disposto no art. 201 do RICMS/BA, os documentos fiscais devem ser emitidos pelos contribuintes do ICMS sempre que realizarem operações ou prestações de serviços sujeitas à legislação do ICMS, mesmo que o cliente não o exija a cada operação, sendo permitida a emissão de uma só nota fiscal, pelo total das operações realizadas durante o dia, no caso de vendas de valor diminuto, conforme previsto no art. 236 do mencionado diploma legal.

Pelo exposto, ao contrário do que foi alegado, segundo o disposto no art. 238, do RICMS/97 os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir as notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1 nas seguintes situações:

1. a Nota Fiscal Modelo 1, quando a legislação federal dispuser a respeito;
2. a Nota Fiscal de Venda a Consumidor (série D-1), quando houver solicitação do adquirente das mercadorias;
3. nas situações acima, o contribuinte deve emitir, também, o cupom fiscal através do ECF e anexar a 1^a via do cupom fiscal à via fixa do documento fiscal emitido (Modelo 1 ou Série D-1);
4. a obrigatoriedade de emissão do cupom fiscal de forma concomitante com a nota fiscal somente será dispensada caso haja, comprovadamente, sinistro ou o ECF apresente defeito técnico. Nessa situação, o contribuinte está autorizado a emitir a Nota Fiscal de Venda a Consumidor em substituição ao cupom fiscal.

Portanto, não tendo o autuado comprovado que emitiu o cupom fiscal concomitantemente com as notas fiscais de venda a consumidor - série D-1 ou Modelo 1, ocorreu descumprimento da obrigação acessória, ficando caracterizada a infração.

Quanto à alegação de que ocorreram vendas a contribuintes, verifico que diante dos demonstrativos elaborados pelo autuante acostados às fls. 87 a 123, o autuado não juntou ao processo qualquer prova dessa alegação, motivo pelo qual não acato. Em se tratando de estabelecimento revendedor de combustível (álcool, gasolina e diesel), salvo prova em contrário, as vendas se destinam a consumo próprio e não para comercialização, ou seja a não contribuintes, o que caracteriza a obrigação da emissão do cupom fiscal, sendo correta a multa aplicada.

No tocante à alegação de que em algum período o ECF não esteve em funcionamento, por motivo de manutenção, quebrado ou apresentando defeito, constato que nenhuma prova neste sentido foi acostada ao processo, motivo pelo qual não pode ser acatada.

Pelo acima exposto, deve ser mantida integralmente a multa aplicada.

Com relação às infrações 2, 3 e 4, na sua defesa o autuado apontou diversas inconsistências no levantamento fiscal, afirmando que o autuante levantou número irreal que conduziram a presumir existência de notas fiscais não contabilizadas, o que foi contestado pelo autuante na informação fiscal prestada, esclarecendo como foi efetuado o levantamento quantitativo de estoques, consistindo na apuração do estoque previsto (projetado), a partir do estoque inicial constante do livro LMC e Registro de Inventário, acrescido das entradas acobertadas por notas fiscais registradas (LMC e RE), e reduzido com as saídas de combustíveis registradas no LMC, apurando omissão de entrada de mercadoria.

Pelo confronto do levantamento quantitativo de estoques com os documentos juntados ao processo, constato que:

- a) conforme demonstrativo à fl. 37, relativo à movimentação dos estoques de álcool, o autuante tomou como base o estoque de abertura do dia 10/12/03 de 745 litros e deduziu as vendas do dia de 69,7 litros, apurando um estoque previsto de 675,30 litros e confrontou com o estoque de fechamento de 686 litros apurando uma diferença de 10,7 litros, que foi considerado como entradas omitidas e exigido imposto sobre esta quantidade; o mesmo procedimento foi adotado para o dia 11/12/03, apurando uma diferença de 1,4 litro, que também foi considerado como entrada omitida.

Pela análise da fl. 2 do livro LMC, cuja cópia foi juntada à fl. 175, verifico que, a quantidade de 10,7 litros foi contabilizada como “perda” no dia 10/12/03 e da mesma forma, foi contabilizado também “perda” de 1,4 litro no dia seguinte, conforme documento juntado à fl. 176.

- b) já no dia 12/12/03, conforme demonstrativo à fl. 37, pela diferença do estoque “previsto” com o estoque de fechamento (558,1 – 515), resultou numa diferença positiva (sobra) de 43,1 litros e no dia 13/12/03, adotando o mesmo procedimento resultou em sobra de 66,9 litros. Entretanto, o autuante não considerou no levantamento fiscal estas diferenças positivas (sobras).

Conforme cópias das fls. 4 e 5 do livro LMC juntada pelo autuante às fls. 177 e 178, referentes a movimentação dos estoques nos dias 12 e 13/12/03, foi registrado as sobras de 43,1 e 66,9 litros de álcool, decorrentes da diferença entre as saídas físicas e as constantes dos encerrantes das bombas.

O mesmo procedimento se repetiu para outros dias e demais produtos no levantamento fiscal.

Por sua vez, para contrapor o levantamento fiscal, o autuado juntou com a defesa (fls. 2529 a 2602), demonstrativo do movimento físico dos estoques de todos os produtos (diesel, álcool e gasolina), no qual indicou a contabilização diária no livro LMC, de perdas e sobras, totalizando o resultado líquido no fim do mês por produto, que resultou em saldos positivos e negativos, bem diferentes do apontado na autuação, que conforme anteriormente apreciado, só computou as perdas.

Assim sendo, restou comprovado que o imposto ora exigido, a título de omissão de entradas se refere às diferenças negativas (perdas) diárias registradas pelo autuado no livro LMC, decorrentes da diferença entre as saídas físicas e as constantes dos encerrantes das bombas, porém não foram consideradas no levantamento fiscal, as diferenças positivas (sobras), que também foram registradas. Entendo que seria correto o procedimento fiscal, se fossem apuradas diferenças existentes no período mensal ou anual, pelo confronto entre as quantidades registradas nos encerrantes e as registradas nos livros fiscais, ajustado pelas distorções comprovadas nas movimentações dos estoques ou previstas na legislação tributária (perdas, aferições, evaporação) e caso resultasse em omissão de entrada, em se tratando de operações com combustíveis, ter sido exigido o ICMS por responsabilidade solidária relativo à aquisição das mercadorias sem nota fiscal e por se tratar de mercadoria sujeita à substituição tributária, também o imposto substituto por antecipação correspondente.

Ressalto que conforme disposto na Súmula nº 1 do CONSEF, para se determinar a base de cálculo a salvo de imperfeições, é indispensável que se demonstre de forma comprehensiva, o critério ou método adotado pelo fisco, a fonte e demais dados, com fundamento na legislação, para determinar a dimensão material do tributo e mensurar o fato tributário imponível.

Concluo, portanto, após análise de tudo quanto foi aqui colocado, que a metodologia empregada pela fiscalização no levantamento fiscal, em relação às infrações 2, 3 e 4 foi inconsistente, tendo em vista que foi considerado que as perdas diárias contabilizadas configura omissão de entrada de mercadorias, sem considerar as sobras diárias, também contabilizadas, no mesmo período e acato a alegação defensiva de existência defeituosa da demonstração de como se chegou à base de cálculo do imposto lançado, conduz à nulidade dos procedimentos fiscais, de acordo com o art. 18, IV, “a”, do RPAF/99. Infrações nulas.

Represento a autoridade fazendária, para que, determine a renovação do procedimento fiscal, a salvo de equívocos.

Ante o exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4^a Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 232185.0071/06-5 lavrado contra **AUTOPOSTO CORRENTINA LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$139.475,58**, prevista no art. 42, XIII-A, “h”, da Lei nº. 7.014/96 e

dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº. 9.837/05, devendo ser renovado o procedimento fiscal a salvo das falhas apontadas.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 09 de agosto de 2007.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE/RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR