

A. I. N° - 146468.0089/08-7
AUTUADO - WHL COMERCIAL LTDA.
AUTUANTE - HENRIQUE IJALMAR LOPES GRANGEON
ORIGEM - INFRAZ VAREJO
INTERNET - 27.03.09

4^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0048-04/09

EMENTA. ICMS. 1. DOCUMENTOS FISCAIS. CONTRIBUINTE USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO DE NOTA FISCAL EM LUGAR DO CUPOM FISCAL QUE ESTÁ OBRIGADO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Infração comprovada. Aplicado o princípio da retroatividade benigna, devido à redução da multa para 2%, alterada pela Lei nº 10.847/07. 2. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 12/08/2008, imputa ao autuado o cometimento das 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 ainda que a irregularidade ocorreu nos exercícios 2003/2005 gerando multa fixa a recolher nos valores respectivos de R\$ 24.481,22; R\$ 17.570,54 e R\$ 28.099,89, discriminados nos anexos I, II e III, acostados ao presente PAF.
02. Falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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 por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2003, com relação ao produto álcool gerando um débito de ICMS no valor de R\$ 110,81 acrescido da multa de 70%, conforme Anexos IV, acostado ao processo.
03. Falta de recolhimento de 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 mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária,

apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2003 com relação ao produto álcool, gerando ICMS no valor de R\$ 35,12 acrescido da multa de 60%, conforme Anexos III a IX, acostados ao processo.

04. Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, sendo aplicada multa de R\$50,00. Consta que essa irregularidade ocorreu no Exercício de 2003 com relação aos produtos diesel e gasolina comum, tendo sido aplicada penalidade fixa estabelecida no RICMS vigente à época das ocorrências.

O autuado apresenta peça impugnatória ao lançamento de ofício (fls. 300/316), repetindo, inicialmente, os termos da autuação e das razões defensivas; diz, com relação à infração 01, reconhecer que não utilizou o cupom fiscal nos períodos apontados na presente ação fiscal, por vários motivos discriminados de forma cronológica; argumenta que ainda que operando de forma precária, jamais deixou de emitir uma única nota fiscal e diante das dificuldades solicitou baixa da inscrição sendo, nesse momento, multado pela falta de emissão de cupom fiscal em mais de setenta mil reais.

Observa que o posto de gasolina em questão encerrou suas atividades sem faturamento, sem lucro, agora com uma multa impagável por conta de uma conduta do contribuinte, mas justificável diante das condições enfrentadas, agindo o contribuinte sem dolo ou má fé, recolhendo os impostos devidos.

Pede a aplicação da retroatividade benigna do art. 106, CTN; cita e transcreve o art. 42, XIII-A, "h", que atualmente já prevê multa de 2%, para a infração em tela; reitera que não emitiu cupom fiscal, mas não o faz por dolo ou má fé, não causando qualquer prejuízo ao erário, assim, solicita que a multa em questão seja cancelada ou reduzida, por quanto é competente para atender tal pretensão o julgador, a junta ou câmara do CONSEF. Transcreve nesse sentido, art. 158, RPAF/BA e art. 42, §2º, Lei nº 7014/96; decisões do CONSEF, defendendo que a redução de multa, além de ensejar a equidade na esfera tributária, representa a observação dos princípios da proporcionalidade e razoabilidade.

Com relação às infrações 02, 03 e 04 garante não ter cometido as infrações que estão lhe sendo imputadas. Cita semelhante autuação anterior, através do Auto de Infração 206903.0038/03-9, cuja decisão foi no sentido de considerar a insignificância da diferença na quantidade de combustíveis e a improcedência da exigência, entendendo o relator não haver razoabilidade no contribuinte fraudar 275 litros de gasolina em total de 145.000 litros, um percentual aproximadamente de 0,2%.

Insiste o autuado, que além de ínfima a diferença, houve equívoco no levantamento fiscal, em função da sistemática de aferição com régua de alumínio e as variações encontradas se situam dentro dos parâmetros estabelecidos nas portarias do Departamento Nacional de Combustíveis - DNC. As bombas medidoras utilizadas na comercialização de combustíveis, segundo o INMETRO, podem apresentar variações volumétrica de 0,5% (cinco décimo por cento) e perdas no estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) deverá ser apurada a sua causa. Diz ainda que a jurisprudência administrativa do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda tem se manifestado nesse sentido.

Os valores apurados pelo auditor fiscal em óleo diesel, em 2003 teve perda de 0,55%, gasolina, 0,56%, dentro de limites aceitáveis pela legislação federal; em 2004, a gasolina apresentou perda de 0,86% provocada em função de um vazamento detectado pelo autuado, conforme documentos 07 e 08. Com relação ao álcool diz que o auditor encontrou uma diferença de 344 litros, em 2003. No entanto, no período, tinha um estoque de 623 litros e recebeu no dia 30.12.2003, através nota fiscal 692431, 5000 litros de álcool que apresentou uma sobre de 578 litros. Conclui que os 623 litros existentes no tanque mais as compras 5.000 litros, resultam num estoque final de 5.623 litros, que resulta numa perda de 0,3%, dentro do limite estabelecido pelo DNC.

Afirma ainda que as perdas de combustíveis consideradas pelo autuante como supostas omissões de saída, motivadas por evaporação, vazamento, diferença de temperatura entre tanques de armazenagem da distribuidora e do posto revendedor, alem de desvios por parte dos funcionários do próprio posto ou terceirizados, motoristas, tem sido o maior problema na atividade do autuado.

Conclui solicitando a aplicação da anterioridade benigna, ou redução a zero na infração 01, insubsistência das infrações 02, 03 e 04 e, a conseqüente improcedência do auto de infração.

Na informação fiscal apresentada (fls. 365/366) o autuante repete, inicialmente, os termos da autuação e razões de defesa, esclarecendo que quanto à primeira infração a própria impugnante confessa que “não utilizou o cupom fiscal nos períodos apontados pelo autuante” e na seqüência expõe as diversas dificuldades para operar o seu negócio. Diz que, portanto, a exigência está comprovada, cabendo apenas a este Conselho decidir quanto a manutenção, redução ou cancelamento da multa, dando um caráter educativo a presente sanção, em tais circunstâncias.

No que tange às infrações 02, 03 e 04, afirma que o autuado limita-se a discorrer sobre questões operacionais, sem, contudo, apresentar demonstrativos específicos que possam contrapor ao apresentado na ação fiscal.

Assevera que a sistemática adotada no presente levantamento de estoque tem respaldo nas orientações da própria SEFAZ e na legislação que disciplina a matéria, cujas cópias faz anexar às fls. 177/205; os acórdãos prolatados pelo CONSEF relativos ao assunto, fls. 206/260, provam a correção do procedimento fiscal.

Solicita que seja declarada a procedência do lançamento de ofício.

VOTO

O Auto de Infração em lide atribui ao contribuinte o cometimento de irregularidades decorrentes de: emissão de documento fiscal diverso daquele decorrente do uso de equipamentos de controle fiscal nas situações em que está obrigado, nos exercícios 2003/2005; falta de recolhimento do ICMS apurada através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias no exercício fechado de 2003.

O sujeito passivo tratou nos autos como preliminar a sua conduta empresarial sem dolo ou má fé enquanto a retroatividade benigna, redução ou cancelamento de multa foi discutido como questão meritória. Discorreremos nessa ordem esse voto.

Inicialmente, quanto ao princípio da boa fé, argumenta o autuado que teve diversas dificuldades na condução de seu negócio; que adquiriu o equipamento emissor de cupom fiscal em 2002 e somente conseguiu instalar em 2005; que a SUCom indeferiu a reforma do posto; que encerrou as atividades sem faturamento e sem lucro, mas que jamais deixou de emitir nota fiscal.

É cediço que o princípio da boa-fé está presente no direito tributário brasileiro, embora não seja inserto em uma cláusula geral específica. O referido princípio tem incidência na relação jurídica tributária gerando direitos e obrigações tanto para o fisco como para o contribuinte. Assim, tal princípio é um importante mecanismo para evitar a elisão fiscal e, também, eventuais arbítrios e ilegalidades cometidas pelo fisco em detrimento do contribuinte. É esse mesmo princípio que baliza o equilíbrio jurídico na relação jurídico-tributária como modo de realizar efetiva justiça fiscal. Desse modo, a existência de qualquer avaliação de cunho subjetivo será combatida pelas instâncias de controle em respeito ao devido processo legal e os seus corolários do contraditório e da ampla defesa.

Exatamente dessa forma vêm sendo conduzidos os atos processuais da presente ação fiscal, com respeito absoluto aos princípios e regras da relação jurídica tributária instaurada. Entendemos, portanto, que tais argumentos não devem prosperar.

No mérito, analisando as peças processuais, constato com relação à infração 01, que o sujeito passivo estando obrigado a emitir o cupom fiscal, emitiu outro documento em seu lugar; correta,

portanto, a aplicação da multa de 5% sobre o valor da operação, consoante previsão da alínea “h” XIII-A, artigo 42, Lei nº 7.014/96.

Nesse passo, os contribuintes usuários de equipamento de cupom fiscal (ECF) somente estarão autorizados a emitir nota fiscal de venda a consumidor ou nota fiscal modelo 1, nos casos de sinistro ou defeito no equipamento ou ainda por outro motivo encontrar-se impedido de emitir cupom fiscal. No caso concreto, não provou o autuado ter ocorrido nenhum desses eventos autorizadores da emissão de documento fiscal diverso. Em contrário, reconheceu que não emitiu cupom fiscal, sob alegação da existência de dificuldades narradas na inicial. Solicitou, no entanto, o cancelamento ou redução da multa, argumentando que o percentual de 5% sobre vendas tributadas antecipadamente é injusto, sobretudo, porque não deixou de emitir documento fiscal, ou agido com dolo, fraude ou má fé.

Verifico que a Lei nº 10.847/07 alterou a alínea “h” XIII-A, artigo 42, Lei nº 7.014/96, com efeitos a partir de 28.11.2007, ficando com a seguinte redação.

h) 2% (dois por cento) do valor da operação ou prestação de serviço ao contribuinte obrigado ao uso de equipamento de controle fiscal que emitir outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso deste equipamento;

Entendo que no presente caso deve ser aplicado o preceito disposto do art. 106, II, “c”, do Código Tributário Nacional - CTN, que trata da retroatividade da lei mais benigna, expressamente determinada na alínea supracitada, estabelecendo a aplicação da penalidade menos severa da lei nova em substituição a mais grave da lei vigente no tempo da prática do descumprimento da obrigação, tratando-se de ato não definitivamente julgado.

Assim, fica reduzida a multa dessa infração para 2% (dois por cento) aplicada sobre os valores de operações de saída em que o sujeito passivo emitiu documento fiscal diverso do que estava obrigado. O valor do débito que era de R\$ 70.140,46 passa para R\$ 28.056,18, conforme parcelas mensais no quadro seguinte:

Oportuno antes consignar que as multas por descumprimento de obrigações acessórias poderão ser reduzidas ou canceladas pelas Juntas de Julgamento Fiscal ou pelas Câmaras do CONSEF, desde que fique provado que as infrações tenham sido praticadas sem dolo, fraude ou simulação e que não tenham implicado falta de recolhimento de tributo (art. 158, RPAF/BA).

DATA OCORR	DATA VENC	BASE DE CÁLCULO	MULTA 2%
31/01/2003	09/02/2003	21.727,20	1.086,36
28/02/2003	09/03/2003	21.171,68	1.058,58
31/03/2003	09/04/2003	16.861,20	843,06
30/04/2003	09/05/2003	15.377,84	768,89
31/05/2003	09/06/2003	16.085,52	804,28
30/06/2003	09/07/2003	13.989,20	699,46
31/07/2003	09/08/2003	14.154,64	707,73
31/08/2003	09/09/2003	16.752,48	837,62
30/09/2003	09/10/2003	16.183,36	809,17
31/10/2003	09/11/2003	15.890,64	794,53
30/11/2003	09/12/2003	13.651,12	682,56
31/12/2003	09/01/2004	14.004,48	700,22
31/01/2004	09/02/2004	12.668,96	633,45
28/02/2004	09/03/2004	11.002,88	550,14
31/03/2004	09/04/2004	13.652,08	682,60
30/04/2004	09/05/2004	11.832,40	591,62
31/05/2004	09/06/2004	12.592,40	629,62
30/06/2004	09/07/2004	10.391,04	519,55
31/07/2004	09/08/2004	11.339,20	566,96
31/08/2004	09/09/2004	12.346,80	617,34
30/09/2004	09/10/2004	11.347,36	567,37
31/10/2004	09/11/2004	10.790,56	539,53

30/11/2004	09/12/2004	9.294,64	464,73
31/12/2004	09/01/2005	13.305,36	665,27
31/01/2005	09/02/2005	37.271,92	1.863,60
29/02/2005	09/03/2005	32.565,04	1.628,25
31/03/2005	09/04/2005	29.630,40	1.481,52
30/04/2005	09/05/2005	25.031,52	1.251,58
31/05/2005	09/06/2005	23.266,40	1.163,32
30/06/2005	09/07/2005	17.360,40	868,02
31/07/2005	09/08/2005	13.544,88	677,24
31/08/2005	09/09/2005	20.175,84	1.008,79
30/09/2005	09/10/2005	21.177,84	1.058,89
31/10/2005	09/11/2005	4.686,40	234,32

Infração, então, mantida, sendo retificada a multa aplicada que perfaz o total de R\$ 28.056,18.

No que concerne às infrações 02, 03 e 04, que cuida da falta de recolhimento de ICMS apurado através de levantamento quantitativo de estoques, realizado no exercício fechado de 2003, sendo constatadas diferenças quantitativas de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária - combustíveis - e, consequentemente, exigido o pagamento do imposto do autuado na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo, respectivamente.

O contribuinte, ora autuado, exerce a atividade de comércio varejista de combustíveis, devendo invariavelmente receber mercadoria para comercialização acompanhada de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação tributária. No presente caso, contudo, exige-se o imposto devido, por solidariedade, bem como o ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), haja vista a constatação de falta de registro, em sua escrituração, de entradas de combustíveis, ocorridas em seu estabelecimento.

As irregularidades apontadas no Auto de Infração foram detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques dos produtos Álcool (fls. 120/129); diesel (fls. 130/139) e gasolina comum (fls. 140/157), com base nos registros constantes no LMC escriturado pelo contribuinte, nas notas fiscais de entradas e de saídas e no livro Registro de Inventário, tendo sido apuradas quantidades de entradas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis no exercício fechado de 2003.

Na suas razões de defesa, o sujeito passivo questiona não ter cometido as infrações que estão lhe sendo imputadas, tendo decorrido da aferição com régua de alumínio e as variações encontradas se situam dentro dos parâmetros estabelecidos nas portarias do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC, uma vez que, segundo o INMETRO, as bombas medidoras utilizadas na comercialização de combustíveis podem apresentar variação volumétrica de 0,5% (cinco décimo por cento) e somente perdas no estoque físico de combustível superior a 0,6% (seis décimos por cento) devem ter suas causas apuradas; insiste que as diferenças encontradas são ínfimas, já existindo decisões do CONSEF (AI 206903.0038/03-9) e mesmo da Receita Federal, considerando improcedentes as autuações desse porte, por falta de razoabilidade.

Questiona, ainda, com relação ao álcool, uma sobra fictícia de 578 litros e o lançamento da nota fiscal 692431, 5000 litros de álcool. Verifico que a nota fiscal foi considerada no levantamento fiscal (fl. 122); a “sobra fictícia”, se existiu, foi criada pelo próprio contribuinte, uma vez que a mesma corresponde à diferença entre o valor do estoque final constante no livro Registro de Inventário (fl. 161), apropriado pelo Auditor Fiscal em seu levantamento (fl. 121) – 6.201 litros, e o valor do mesmo estoque final trazido pelo autuado, em seu demonstrativo de fl. 315 – 5.623 litros.

Também, não pode prosperar a alegação de desconsideração das variações ocorridas na compra, transporte, armazenamento do produto, diferença de temperatura dos tanques, até mesmo desvios por funcionários, além de evaporação e aferições efetuadas, pois, constato que o autuante

considerou no levantamento “Perdas e Ganhos” ocorridos no período fiscalizado, observando o limite de 0,6% do Estoque Físico estabelecido pela ANP, assim como incluiu as aferições devidamente registradas no livro LMC de cada produto, conforme comprovam os demonstrativos acostados aos autos. Quanto ao vazamento detectado pelo autuado, conforme indicam os documentos acostados aos autos fls. 346/351, demonstram acertados os levantamentos procedidos pelo Auditor Fiscal.

Por fim, com relação às decisões administrativas que consideraram improcedentes as autuações anteriores em valores semelhantes aos verificados no presente auto de infração, entendo, sem discussões maiores acerca das razões que fundamentaram tais decisões, que elas não vinculam; o trânsito em julgado, no sentido de proibir modificação no entendimento de determinada norma jurídica, somente se aplica às decisões jurisdicionais, não alcançando, portanto, as decisões administrativas. Não havendo que se falar em coisa julgada administrativa.

Assim, tendo o Auditor Fiscal apresentado levantamento fiscal quantitativo por espécie de mercadorias, elaborado de forma detalhada, fls. 120/176, em obediência à legislação que rege a matéria, o fato do resultado obtido apontar para um valor “insignificante” não o descredencia como exigência válida. Ainda mais porque o crédito tributário constituído se afigura como direito indisponível do Estado, não tendo competência a autoridade incumbida de exigir o pagamento dele, dispor. O interesse prevalente é o da administração pública, que reflete o interesse de toda sociedade, devendo superpor o interesse privado.

Posto isso, considero procedentes as exigências de ICMS apuradas através de levantamento quantitativo de estoques, na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal (infração 02); o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (infração 03), além da penalidade fixa, tendo em vista a omissão de saída de mercadorias isentas e ou não tributáveis (infração 04), nos valores de R\$ 110,81; R\$ 35,12 e R\$ 50,00 respectivamente.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE 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 146468.0089/08-7, lavrado contra **WHL COMERCIAL LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no total de **R\$ 145,93**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 35,12 e 70% sobre R\$ 110,81, previstas no art. 42, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigações acessórias no valor de **R\$ 28.106,17**, prevista no artigo 42, incisos XXII e XIII-A, alínea “h” do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9837/05.

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

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de março de 2009.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR