

A. I. Nº - 232903.1104/08-6
AUTUADO - POSTÃO DA MATA DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.
AUTUANTES - CARLOS EDUARDO PAMPONET DANTAS
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET 09.11.09

5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0315-05/09

EMENTA: ICMS. 1. DIFERENÇA DE ALÍQUOTAS. AQUISIÇÕES INTERESTADUAIS. FALTA DE PAGAMENTO. MATERIAL DE USO E CONSUMO. Item procedente em parte. Exclusão de um período mensal. 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. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação ou se ainda se encontram em estoque, 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. Exercícios fechados e exercício em aberto. Itens procedentes. 3. LIVROS FISCAIS. ESCRITURAÇÃO EM DESACORDO COM AS NORMAS REGULAMENTARES. Infração reconhecida. 4. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL. Item nulo. A imputação diz respeito a falta de emissão de nota fiscal no momento da ocorrência de operação. Situação de flagrante. Descompasso com os fatos apurados na ação fiscal, decorrentes de levantamento quantitativo de estoques, em exercícios fechados. Nulidade declarada de ofício. 5. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTA FISCAL NO REGISTRO DE ENTRADAS. Item procedente. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 23/12/2008, exige multa e ICMS no valor histórico de R\$ 43.627,33, em razão das irregularidades abaixo descritas:

1. Deixou de recolher ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação destinadas a consumo do estabelecimento. Valor do ICMS: R\$ 2.085,64.
2. Falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição

Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado. Omissão de entradas de mercadorias, comprovado através de levantamento de estoque fechado, por espécie de mercadorias, sendo que o período apurado foi de 01/01/2003 a 31/12/2007, conforme demonstrativos anexos ao presente auto. Valor do ICMS: R\$ 10.645,21.

3. Falta de recolhimento do 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 parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente de omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. Comprovado através de levantamento de estoque fechado, por espécie de mercadorias, sendo que o período autuado foi de 01/01/2003 a 31/12/2007, conforme demonstrativos anexos ao presente auto. Valor do ICMS: R\$ 2.981,75.
4. Escriturou livro(s) fiscal (is) em desacordo com as normas regulamentares. Apresentou o Livro de Registro de Movimentação de Combustíveis – LMC, com diversas divergências nos anos de 2007 e 2008. Valor da multa: R\$ 280,00.
5. Deixou de emitir nota(s) fiscal (is) correspondente(s) às operações realizadas. Omissão de saída de mercadorias, comprovado através de levantamento de estoque em aberto, por espécie de mercadorias, sendo que o período autuado foi de 01/01/2003 a 08/10/2008, conforme demonstrativos anexos ao presente auto. Gasolina nos anos de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007. Álcool: 2003, 2004, 2005 e 2007. Diesel: 2003 e 2008. Valor da multa: 4.140,00 (R\$ 690,00 por período mensal).
6. Falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto. Omissão de entradas de mercadorias, comprovado através de levantamento de estoque fechado, por espécie de mercadorias, sendo que o período apurado foi de 01/01/2008 a 08/10/2008, conforme demonstrativos anexos ao presente auto. Valor do ICMS: R\$ 12.590,66.
7. 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, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documento fiscal, decorrente de omissão de registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque em exercício aberto. Omissão de entrada de mercadorias, comprovado através de levantamento de estoque em aberto, por espécie de mercadorias, sendo que o período autuado foi de 01/01/2008 a 08/10/2008, conforme demonstrativos anexos ao presente auto. Valor do ICMS: R\$ 3.027,98.
8. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria(s) não tributável(is) sem o devido registro na escrita fiscal. Falta de contabilização de diversas Notas Fiscais do período de 01 a 17/01/2007, referente à aquisição de combustíveis da Petrobrás Distribuidora, conforme demonstrativo em anexo, apurado através do LMC, sendo que foram devidamente lançadas no Levantamento Quantitativo de Estoque. Valor da Multa: R\$ 7.876,09. (Enquadramento legal: art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96).

O autuado, através de seu representante legal, instrumento anexo (fl. 228), ingressou com defesa reconhecendo, de início, a procedência da infração 1, com a exclusão dos períodos de 30/01/07, por se tratar de operação de simples remessa (notas fiscais de nº 79051 e 79047). Pediu também a exclusão do período de 30/09/07, alegando já ter recolhido o imposto correspondente. Juntou DAE ao PAF (doc. 5, da defesa).

Em seguida reconheceu a procedência integral das infrações 4 e 5.

No tocante à infração 8 confessa que ocorreu o descumprimento da obrigação acessória, pleiteando, entretanto, a aplicação da multa de R\$ 460,00, sob o argumento de que não houve falta de contabilização das notas fiscais de entrada que ocasionasse omissão de receita autorizadora da aplicação da presunção prevista no art. 4º § 4º, da Lei nº 7.014/96. Ademais, ressaltou que o atraso da escrituração de livro fiscal enseja a aplicação da multa prevista no art. 915, inc. XV, alínea “d”, do RICMS/Ba.

Quanto às demais imputações, disse que a ação fiscal se encontra fundamentada, basicamente, no roteiro de auditoria fiscal denominado levantamento quantitativo de estoques e que os valores das quantidades foram extraídos dos livros LMC, Registro de Inventário e Declaração de Estoques firmado pelo autuado. Alegou que em tais levantamentos os auditores fiscais do Estado devem observar os valores relativos às aferições diárias de 20 (vinte) litros de combustíveis por cada bico de bomba, que devem ser deduzidos das quantidades registradas nos encerrantes, a fim de não gerar dupla contagem de saída de combustível. Sustentou que se o auditor tivesse assim procedido constataria que ao invés de apurar entradas de combustíveis sem nota fiscal teria constado exatamente o contrário. Alegou que o autuante, da forma como procedeu, afrontou os princípios da segurança das relações jurídicas, isonomia e legalidade da tributação, uma vez que as aferições são decorrentes de preceitos regulamentares previstos pela ANP (Agência Nacional de Petróleo). Sustentou a nulidade do presente lançamento de ofício por entender ter havido ofensa aos princípios acima mencionados. Transcreveu trechos de doutrina e de julgados deste CONSEF para sustentar a tese da invalidade do Auto de Infração em exame.

Caso não seja acatada a tese de nulidade, o impugnante disse que, no mérito, as infrações 2, 3, 6 e 7 estão fundamentadas nos papéis de trabalho anexados ao processo e que as imputações que lhe foram atribuídas são desprovidas de veracidade, visto que as omissões de entradas apuradas são inferiores às quantidades aferidas anualmente, no importe de 7.300 litros de combustíveis.

Argumentou que no estoque relativo ao produto gasolina, o mesmo fato se repete nos exercícios de 2003, 2004, 2005, 2006 e 2007, períodos em que as omissões de entradas apuradas são inferiores às quantidades aferidas anualmente. Declarou ainda que o autuante deixou de inserir no levantamento quantitativo a nota fiscal nº 2959 (doc. 09 da defesa), contendo 15.000 litros do combustível gasolina. Assim, computando essa nota fiscal e as aferições, não haveria omissões do citado produto.

Em relação ao óleo diesel, nos mesmos exercícios, disse que não foram computadas as aferições e a Nota Fiscal nº 16885 (doc. 11 da defesa), não subsistindo as diferenças apuradas pelo autuante.

Mencionou decisão contida no Acórdão nº 0327-02/07, informando que o egrégio CONSEF vem decidindo pela insubsistência de diversos levantamentos quantitativos de estoques em postos revendedores de combustíveis.

Ao finalizar formulou pedidos pela nulidade total do Auto de Infração ou, subsidiariamente, pela procedência parcial do lançamento de ofício.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 232 a 236 dos autos. Em relação à infração 1, admitiu a exclusão da ocorrência de 30/09/07, visto que o imposto de R\$ 145,65 foi recolhido, conforme comprova o DAE anexado pela defesa, ainda que o pagamento tenha se efetivado em 26/09/2008, ou seja, um ano após a sua apuração. No tocante às Notas Fiscais de nºs 79051 e 79047, ambas de 11/01/07, afirmou não ter constatado nenhum registro de Nota Fiscal de aquisição, nem de remessa dos produtos ali descritos, que podem ter acobertado as operações com as notas mencionadas pela defesa, razão pela qual manteve a exigência fiscal.

No tocante às infrações 2, 3, 6 e 7, o autuante informou que os valores indicados pela defesa não retratam a realidade da empresa, pois não constitui rotina a realização diária das aferições, para todos os tipos de combustíveis, conforme se pode constatar da leitura do LMC. Ademais, segundo o autuante, a defesa não apresentou nenhum levantamento ou documento que pudesse atestar as alegações apresentadas na peça impugnatória. Declarou ainda que a fiscalização considerou as

aferições lançadas no LMC, nos anos de 2003 a 2007 e nos relatórios gerenciais, visto que o levantamento fiscal tomou por base o estoque de fechamento e não o estoque escritural, uma vez que o estoque de fechamento contempla os ajustes diários, sejam estes de perdas ou de ganhos. A título exemplificativo mencionou o movimento de óleo diesel no dia 31/12/05, às fls. 121 dos autos, onde houve uma aferição de 14,1 litros (item 5.5 do LMC), e no mesmo dia houve um ganho de 13,9 litros (item 8 do LMC), demonstrando assim que as quantidades de combustíveis retiradas, posteriormente retornam aos tanques de armazenamento, havendo ganhos e perdas neste processo, que foram devidamente computados.

Entendeu que a adoção dessa metodologia não feriu o princípio da isonomia, pois os ajustes referentes às aferições tiveram como contrapartida os ganhos de estoques (devoluções aos tanques).

Além das razões técnicas acima apontadas, o autuante informou que a metodologia utilizada foi motivada pela falta de consistência dos livros LMC, que apresentavam diversas divergências e erros, nos anos de 2007 e 2008, principalmente em relação aos dados dos encerrantes, fato que motivou a exigência da multa contida na infração 4.

No mérito, o autuante, rebateu as alegações quanto às aferições, não justificando o acréscimo de 7.300 litros de combustíveis nas entradas dos combustíveis: álcool, gasolina e óleo diesel, para cada período anual fiscalizado, pelas razões já expostas acima.

Em relação à Nota Fiscal nº 2959, que acoberta a aquisição de 15.000 litros de gasolina, não acatou os argumentos defensivos, pois a referida nota já teria sido considerada no levantamento fiscal, conforme indicado na fl. 64 do PAF e cópias do LMC (doc. 2). Declarou que houve apenas erro de digitação do mencionado documento, sendo lançado com o nº 2995 quando o correto seria o nº 2959. Quanto ao produto óleo diesel declarou que a Nota Fiscal nº 16885, referente a 30.000 litros foi considerado no levantamento fiscal, conforme indicado na fl. 108 do PAF.

Requeru a manutenção das infrações 2, 3, 6 e 7 do presente Auto de Infração.

Por último, quanto à infração 8, declarou que a mesma teve por base a aplicação da multa de 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas sem tributação ou com fase de tributação encerrada, cuja entrada se deu no estabelecimento autuado sem o devido registro na escrita fiscal, conforme ficou evidenciado às fls. 139 a 142 do PAF. Afirmou ainda que as citadas notas não foram levadas ao registro, nem no livro Diário nem no livro Razão. Argumentou que em relação a esta infração não há que se falar em “*omissão de receita a ser tributada por presunção de omissão de saída*”, como tentou justificar a defesa. Declarou que a imputação está correta, enquadrada no art. 915, inc. XI, do RICMS. Pediu a manutenção integral da infração.

Ao finalizar a informação fiscal disse ser cabível tão-somente a alteração parcial da infração 1, com a exclusão da ocorrência de 30/09/07, passando assim o valor autuado, de R\$ 43.627,33 para R\$ 43.481,68 (valores históricos).

Cientificado da informação fiscal, o autuado ingressou com petição acostada às fls. 247 a 253, ocasião em que reiterou os termos da sua defesa administrativa, declarando ainda que nos demonstrativos elaborados pelo autuante não consta qualquer lançamento quanto às quantidades aferidas e perdas. Argüiu também a inobservância do devido processo legal. Transcreveu decisões do CONSEF em torno de questões que envolveram nulidades de lançamentos tributários. Reiterou pedido de nulidade e de procedência parcial do Auto de Infração.

VOTO

Cumprе apreciar, *ab initio*, as preliminares de nulidade suscitadas pela defesa. Argüiu o contribuinte ofensa aos princípios da isonomia, legalidade da tributação e segurança das relações jurídicas. Toda a contestação se encontra centrada na metodologia de apuração do ICMS adotada pelo autuante na auditoria dos estoques dos combustíveis comercializados pela autuada. Do ponto de vista formal não visualizo nenhum vício que inquiere de nulidade o lançamento

tributário em exame, que se encontra lastreado nos demonstrativos anexados aos autos, inseridos às fls. 57 a 167, possibilitando ao contribuinte o exercício do contraditório e da ampla defesa. Portanto, ausentes no presente caso, em relação às infrações 2, 3, 6 e 7, as hipóteses de nulidade constantes do art. 18 do RPAF/99.

Quanto ao aspecto material, por se confundir com o mérito, será examinado por nós quando nos debruçarmos sobre a metodologia de apuração do imposto adotada pelo autuante.

No mérito, o contribuinte reconhece a procedência das infrações 4. Este item é portanto procedente.

Em relação à infração 1, pertinente ao ICMS por diferença de alíquotas, assiste razão em parte ao autuado. Conforme foi observado na informação fiscal deve ser excluída da autuação a ocorrência de 30/09/07, no valor de R\$ 145,65, visto que o imposto já se encontrava recolhido pelo contribuinte, conforme DAE anexado pela defesa, ainda que o recolhimento se tenha dado quase um ano após o período de apuração (26/09/08). Importa frisar que o referido pagamento se deu antes de iniciada a ação fiscal. Já em relação às notas fiscais de nº 79051 e nº 79047, apesar de constar no corpo dos referidos documentos que o ICMS e o IPI foi destacado na nota fiscal de venda, não há indicação do número dos referidos documentos para se fazer a verificação do efetivo pagamento do diferencial de alíquotas do ICMS. Ademais, o contribuinte não trouxe aos autos a prova do recolhimento do imposto em relação às supostas notas de venda emitidas pelo seu fornecedor.

No tocante às infrações 2, 3, 6 e 7, que envolvem a apuração do ICMS a partir do levantamento quantitativo de estoques e correspondente antecipação tributária da mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, cabe inicialmente uma análise da metodologia adotada pelo autuante (aspecto material do lançamento).

Nos parece correta a forma de apuração adotada, tomando por base o saldo de abertura e de fechamento das bombas de combustíveis, visto que nesta forma de contagem já são consideradas as aferições e as correspondentes devoluções de combustíveis aos tanques, além das perdas e dos ganhos. O exemplo trazido pelo autuante em relação ao produto óleo diesel, em 31/12/2005, revela o acerto da apuração adotada, pois houve onde houve uma aferição de 14,1 litros (item 5.5 do LMC), e no mesmo dia houve um ganho de 13,9 litros (item 8 do LMC), demonstrando assim que as quantidades de combustíveis retiradas, posteriormente retornam aos tanques de armazenamento, havendo ganhos e perdas neste processo, que foram devidamente computados na ação fiscal.

Logo improcedente aos argumentos defensivos no que se refere às aferições, já que as mesmas foram consideradas no levantamento fiscal, que tomou por base o estoque de fechamento e não o estoque escritural, uma vez que o estoque de fechamento contempla os ajustes diários, sejam estes de perdas ou de ganhos.

Reafirmo, em concordância com o autuante, que a adoção dessa metodologia de contagem dos estoques não feriu os princípios da isonomia, segurança das relações jurídicas e legalidade da tributação, pois os ajustes referentes às aferições tiveram como contrapartida os ganhos ou perdas de estoques (devoluções aos tanques).

Logo, não se justifica o acréscimo de 7.300 litros de combustíveis nas entradas de álcool, gasolina e óleo diesel, para cada período anual fiscalizado, pelas razões expostas acima.

No que se refere à Nota Fiscal nº 2959, que acobertou a aquisição de 15.000 litros de gasolina, não acato os argumentos defensivos, pois a referida nota foi considerada no levantamento fiscal, conforme indicado na fl. 64 do PAF e cópias do LMC (doc. 2). Houve apenas erro de digitação do mencionado documento, sendo lançado com o nº 2995 quando o correto seria o nº 2959.

Da mesma forma em relação ao produto óleo diesel, quanto à Nota Fiscal nº 16885, referente a 30.000 litros foi considerado no levantamento fiscal, conforme indicado na fl. 108 do PAF.

Quanto à infração 5, apesar do seu reconhecimento pela defesa, vislumbramos, entretanto, nulidade absoluta do lançamento, visto que a acusação e o enquadramento da mesma, no art. 42, inc. XIV-A, alínea “a”, da Lei nº 7.014/96, diz respeito a auditoria fiscal de contagem de numerário no caixa da empresa. Na dicção do tipo tributário-penal em exame está expresso que a penalidade é aplicável aos estabelecimentos comerciais que forem identificados realizando operações sem emissão da documentação fiscal correspondente, com multa de R\$ 690,00. Logo, a acusação efetuada diz respeito às hipóteses de flagrante com a correspondente contagem do numerário para a comprovação da falta de emissão de documento fiscal. Como no presente caso a exigência diz respeito a levantamento quantitativo de estoques, há descompasso entre a acusação, os fatos e o enquadramento legal. Logo, o item 5 do Auto de Infração é nulo. Aplicação do art. 18, inc. IV, letra “a”, do RPAF/99. Nulidade declarada de ofício.

Em relação à infração 8, foi aplicada a multa de 1% do valor comercial das mercadorias adquiridas sem tributação ou com fase de tributação encerrada, cuja entrada se deu no estabelecimento autuado sem o devido registro na escrita fiscal, conforme ficou evidenciado às fls. 139 a 142 do PAF. A conduta do contribuinte foi enquadrada no art. 42, inc. XI, da Lei nº 7.014/96. O autuante informou ainda que as citadas notas não foram levadas ao registro, nem no livro Diário nem no livro Razão.

A tese defensiva apresentada em relação a essa infração não procede, pois não há que se falar em “*omissão de receita a ser tributada por presunção de omissão de saída*”, como tentou justificar a empresa. Da mesma forma, o pedido de re-enquadramento da multa para R\$ 460,00, prevista no art. 915, inc. XV, alínea “d”, do RICMS/Ba, sob o argumento de que houve o atraso da escrituração de livro fiscal não se justifica, posto que o contribuinte não trouxe aos autos a prova da escrituração antes de iniciada a ação fiscal. Portanto, correta a imputação e a penalidade aplicada na ação fiscal. Ressalto, que no presente caso o descumprimento da obrigação acessória é autônoma ao descumprimento da obrigação principal, pois no item oito as notas fiscais de aquisição foram inseridas no levantamento quantitativo, não contribuindo para a formação do débito por omissão de entradas exigida nas infrações 2, 3, 6 e 7. Logo, o item 8 é procedente.

Diante do acima exposto voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232903.1104/08-6**, lavrado contra **POSTÃO DA MATA DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$31.185,59**, acrescido das multas de 60% sobre R\$7.949,72, e de 70% sobre R\$23.235,87, previstas no art. 42, incisos II alíneas “d” e “f” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$8.156,09**, previstas no art. 42, inc. XVIII, “b” e inc. XI, do mesmo diploma legal, e dos acréscimos moratórios de acordo com a Lei nº 9.837/05.

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

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE / RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA