

A. I. Nº. - 298742.0007/09-5
AUTUADO - DERIVADOS DE PETRÓLEO SERGY LTDA.
AUTUANTE - ANA CLAUDIA VASCONCELOS GOMES
ORIGEM - INFAZ SANTO AMARO
INTERNET - 15. 06. 2010

1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0141-01/10

EMENTA: ICMS. 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, 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. Infrações caracterizadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade e não apreciadas as arguições de inconstitucionalidade no que se refere à exigência do imposto e à aplicação das multas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 28/09/2009, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente à exigência de ICMS no valor de R\$54.733,64, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, com data de ocorrência em 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$41.562,48, acrescido da multa de 70%;

02 – deixou de recolher o imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, com data de ocorrência em 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$13.171,16, acrescido da multa de 60%.

O autuado, através de representante legalmente constituído, apresentou salientando que tendo em vista que as infrações que lhe foram

levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, a autuante não se reportou a questões de suma importância, o que descaracteriza a autuação.

Realça que a Auditora Fiscal não juntou nenhuma prova atinente à realização do levantamento físico, pois não apresentou qualquer documento que ateste a ocorrência das omissões apontadas, baseando a sua apuração tão somente nas notas fiscais apresentadas pelo autuado.

Aduz que a matéria é tão significativa que não admite a inversão do ônus da prova, o que significa que sendo indicado qualquer valor, ele tem que estar baseado em prova documental e não apenas no levantamento quantitativo de estoque. Salienta que inexistindo a base da imputação, retira-se o direito à contradição, o que representa cerceamento da defesa, por violar norma constitucional.

Afirma que o sistema de medição por régua, utilizado pela autuante é muito rudimentar e sem qualquer precisão, por se sustentar na comparação do valor de uma escala obtida com uma escala correspondente que indicaria o volume em litros contido no tanque. Cita que, por exemplo, nos tanques tipo Tamber existem vários tipos, marcas e tamanhos de tanques, sendo necessário para cada modelo, uma régua medidora específica, para que o valor hipotético se aproxime do real.

Alega que a despeito da grande variedade de tanques e, conseqüentemente, de tipos de réguas, a autuante sequer citou qual a escala, tipo e modelo de régua utilizada na verificação, nem mesmo o padrão ou sistema métrico da régua, o que leva à conclusão de que não há prova robusta das infrações imputadas. Nesse sentido, transcreve a ementa relativa ao processo nº. 11.6.044073-5, oriunda da Inspeção Regional de Tributação do Paraná, que resultou na improcedência da autuação, em decorrência de falhas que resultaram na falta de suporte à medida fiscal.

Argumenta ser fato notório que devido à alta volatilidade, os derivados de petróleo apresentam um elevado grau de evaporação, especialmente o álcool e a gasolina, sendo admissível que durante a operação de aquisição exista uma perda de aproximadamente 2% do total. Observa que a refinaria ignora essa ocorrência, e cobra o ICMS – substituto sobre essa parte que, logicamente, não foi vendida, constituindo-se essa prática em crédito em favor do autuado.

Assim, quando da verificação da quantidade por parte da autuante, o volume real de combustível existente já estaria reduzido em 2% do valor volumétrico originário, não sendo admissível a falta dessa apuração pela fiscalização, o que, caso fosse observado, com certeza não resultaria na autuação. Destaca que nos demonstrativos elaborados pela autuante não foram consideradas essas perdas dos produtos.

Assevera que, além disso, diversas notas fiscais não foram analisadas pela agente do fisco, conforme Doc. 05 (fls. 618 a 635), as quais relacionou em seguida, totalizando as entradas dos produtos no montante de R\$166.089,60, sendo R\$77.928,50 referente a gasolina, R\$59.776,50 a diesel e R\$28.384,60 a álcool.

Diante das falhas existentes no levantamento fiscal, cita a decisão proferida em relação ao processo nº 13746-00101/90-84, Rec. nº. 86.166, que estabelece que a fiscalização deve comprovar a ilegitimidade das provas apresentadas junto à impugnação. Realça que, assim, a falta de uma robusta prova em favor do alegado fato delituoso, caracteriza a nulidade do Auto de Infração, considerando, ademais, a falta de consideração das notas fiscais acima referidas.

Observa que o próprio Código de Processo Civil coloca a prova como instrumento de obtenção da “verdade dos fatos, em que se funda a ação ou a defesa”. E acrescenta que esses fatos somente dependem do procedimento probatório quando forem controversos, e, nesse caso, carece de prova, com o ônus recaindo sobre a autoridade que alega os fatos, uma vez que é ela que tem o interesse de receber os proventos do Auto de Infração, conforme prevê o art. 333, inciso I do CPC.

Objetivando consolidar o entendimento quanto à necessidade de com na autuação, traz à colação decisão do Superior Tribunal de Justiça – 495141/CE, aduzindo que o presente Auto de Infração deve ser devida

ocorrer insegurança pública aos administrados, por imposição de multas sob meros argumentos, sem as devidas provas dos fatos alegados.

Insurge-se contra as multas sugeridas no percentual de 60% e 70% sobre o valor do imposto, afirmando que se caracteriza como uma tentativa de confisco por parte da autoridade fazendária, o que indica a anulabilidade do Auto de Infração. Nesse sentido, transcreve o art. 150, inciso IV da Constituição Federal de 1988, frisando que o montante excessivo em relação à infração não se coaduna com o nosso sistema jurídico.

Reitera que a imposição de multas elevadas representa um confisco do patrimônio do autuado, ocorrendo, ainda, afronta aos princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho ou profissão, bem como quando o tributo acarretar a impossibilidade de se desenvolver atividades econômicas. Frisa que a CF/88 é clara ao reprimir o efeito confiscatório da carga tributária, isto quando o ato tenha por objetivo apreender, sem indenização, bens dos particulares em favor do fisco.

Discorre a esse respeito, ressaltando que os Ministros Aliomar Baleeiro e Bilac Pinto execraram penas dessa natureza no RE 80.093-SP, aduzindo que foi por essa razão que o professor Sampaio Dória, citado por Bilac Pinto, externou entendimento sobre esse tema. Afirma que os paradigmas constitucionais atingem tanto os tributos como as penas fiscais, conforme palavras de Bilac Pinto. Faz uso dos ensinamentos de Aliomar Baleeiro, quanto à necessidade de a interpretação do direito tributário ser permeada de equidade, visando a exclusão de multas vultosas e apresenta a definição de Hugo de Brito Machado para “equidade”, citando Pedro Nunes.

Acrescenta que a atual situação da economia nacional não mais autoriza a cobrança de elevadas multas, uma vez que desde julho de 1994, com a instituição do “Plano Real”, a inflação brasileira decresceu a índices ínfimos. Lembra que o Governo Federal editou a Lei nº. 9.298/96, que aboliu a imposição de multas em índices não condizentes com a realidade econômica, reduzindo a 2% a multa moratória relativa a qualquer prestação vencida, conforme se vê no § 1º do seu art. 52.

Requer que a impugnação seja acatada, anulando de pleno direito o Auto de Infração, uma vez que foram atacadas todas as infrações apontadas, determinando-se o arquivamento do processo.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 638 e 639, quando contestou os argumentos defensivos, conforme esclarecimentos descritos a seguir.

Frisa que a defesa apresentada não possui qualquer fundamento, haja vista que o levantamento quantitativo de estoque foi realizado utilizando-se os documentos e livros fiscais exigidos pelo fisco estadual a todos os contribuintes. Por se tratar de posto de gasolina, a legislação ainda prevê o registro diário de toda a movimentação de combustível através do LMC - Livro de Movimentação de Combustível, no qual, além de lançar o volume recebido e vendido diariamente, o contribuinte deve escriturar as perdas e sobras ocorridas no dia, além de todas as aferições realizadas na bomba. Assim, as perdas ou ganhos diários não foram considerados, em virtude de o próprio contribuinte não tê-los escriturado no LMC, não os lançando na escrita fiscal.

Realça que não faz sentido a afirmação de que a autuante utilizou instrumento inadequado para a aferição do volume existente em cada tanque de combustível, desde quando a régua que utilizou foi a mesma usada pelo contribuinte, que tem obrigação de medir o volume diário de cada produto comercializado. Ademais, a Declaração de Estoque, preenchida no momento da visita do fisco ao estabelecimento, foi feita acompanhada do próprio contribuinte, que no final assinou atestando que as informações eram a expressão da verdade.

Observa que o levantamento de estoque em aberto foi realizado no período de 01/01/2009 a 15/07/2009, conforme declaração de estoque anexada à fl. 23. Realça que as notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, à exceção da Nota Fiscal nº. 222.895 de 06/07/2009, ocorridas após 15/07/2009, razão pela qual não poderiam ser consideradas trabalho. Quanto à nota 222.895, foi considerada na apuração do débito.

Ressalta que o contribuinte escriturou o LMC sem atentar para as determinações contidas na legislação pertinente, o que gerou diferenças bem maiores do que as levantadas na autuação. Como foi comprovada que, de fato, em alguns dias houve erro na escrituração do LMC, para não prejudicar o contribuinte, acatou os novos valores apresentados pelo autuado, que não soube explicar as diferenças encontradas no levantamento do estoque. Assim, alegou que o fisco não considerara todas as notas fiscais de entradas, porém não trouxe qualquer prova dessa alegação.

Afiança que o trabalho foi feito e comprovado através de documentos fiscais, não havendo qualquer justificativa plausível para a nulidade do Auto de Infração. No processo administrativo fiscal todos os elementos de prova foram anexados: cópias dos LMCs, dos livros Registro de Inventário e Registro de Entradas e todos os demonstrativos que comprovam as omissões.

Sugere a procedência do Auto de Infração.

VOTO

Constato que o lançamento de ofício se encontra revestido das formalidades legais, nele estando determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, tendo sido concedidas ao contribuinte todas as condições necessárias para que ele exercesse plenamente o contraditório e fizesse uso do seu direito de ampla defesa. Ademais, os demonstrativos elaborados pela fiscalização se sustentaram nos livros e nas notas fiscais disponibilizados pelo próprio sujeito passivo, o que afasta a alegação de que a autuante não teria juntado provas relativas ao levantamento levado a efeito. Deste modo, estando demonstradas de forma objetiva as imputações atribuídas ao sujeito passivo, descabe a argumentação concernente à inversão do ônus da prova, pois no caso em lide cabe ao autuado comprovar a improcedência das irregularidades apuradas, desde quando os elementos juntados na acusação têm o condão de comprovar as ocorrências que redundaram na exigência tributária.

Não vislumbro, por outro lado, a ocorrência de nenhuma ofensa ao princípio da verdade material, conforme alegado, uma vez que foram adotados todos os meios previstos no que pertine ao processo administrativo fiscal, visando oferecer plenas condições de o contribuinte exercer o contraditório de forma plena.

Igualmente não assiste razão ao defendente quando argumenta que a falta de uma robusta prova em favor dos fatos a ele atribuídos caracterizaria a nulidade do Auto de Infração, haja vista que foi acostado farto material probante aos autos pela fiscalização. Quanto à alegada falta de consideração de várias notas fiscais de entrada, tratarei a respeito quando me reportar sobre o mérito da autuação.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Quanto à arguição de inconstitucionalidade do lançamento, ressalto que, com base no art. 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de inconstitucionalidade. Ressalto, entretanto, que a exigência tributária, assim como as multas sugeridas, estão respaldadas na Lei nº 7.014/96.

No que diz respeito à argumentação de que as multas são confiscatórias e que contrariam os princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho ou profissão, esclareço que as mesmas foram corretamente aplicadas ao presente caso, estando previstas na Lei nº 7.014/96, o que ocorre, de igual modo, com a exigência do imposto. Quanto à modificação do percentual sugerido, ao apelo da equidade, saliento que como se tratam de multas por descumprimento a apreciação é de competência da Câmara Superior deste CONSEF.

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, em exercício aberto, quando foram verificadas diferenças de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (combustíveis), fato que motivou a exigência do 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.

Observo que o contribuinte não apresentou uma impugnação objetiva no que se refere aos números apurados pela fiscalização, que representou os montantes consignados nas duas infrações que compõem o lançamento. A defesa baseou a sua insurgência na alegação de que o fisco estadual não teria considerado os volumes das perdas correspondentes à evaporação dos produtos; que não teria demonstrado de forma eficaz os números apurados; que teria se valido de uma medição rudimentar, que não refletia a realidade do contribuinte; e que teria deixado de apreciar diversas notas fiscais de aquisição, as quais juntou à peça impugnatória.

Após analisar os documentos anexados ao processo, assim como os demonstrativos elaborados pela fiscalização, concluo que os argumentos defensivos não podem prosperar. Em primeiro lugar, de acordo com as determinações contidas na Portaria nº 26/92 do DNC (Departamento Nacional de Combustíveis), que instituiu a utilização do LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis), o registro dos dados relativos à movimentação e às variações nos quantitativos dos produtos deve ser efetuado obrigatoriamente a cada dia. Tendo em vista que o contribuinte não consignou nesse livro nenhum dado atinente às possíveis perdas, a fiscalização não poderia considerar nenhum valor concernente a essa variável.

Quanto às alegações de que o fisco não teria demonstrado de forma convincente os resultados apurados no levantamento, basta uma análise das planilhas preparadas pela autuante para se constatar que essa afirmação não tem nenhuma pertinência.

No que concerne à insurgência a respeito do método de medição adotado durante a ação fiscal, vejo que a autuante esclareceu de forma bastante convincente que a régua que utilizou foi a mesma usada pelo contribuinte, que tem obrigação de medir o volume diário de cada produto comercializado, ressaltando que a Declaração de Estoque, preenchida quando da visita ao estabelecimento, foi acompanhada pelo contribuinte, que atestou a veracidade das informações ali contidas.

Por último, vejo que não assiste razão ao impugnante quando sustentou que diversas notas fiscais não haviam sido consideradas pela fiscalização. Como o levantamento de estoque compreendeu o período de 01/01/2009 a 15/07/2009, as notas fiscais apresentadas na defesa não poderiam efetivamente ter sido apreciadas pelo fisco, haja vista que se referiram a aquisições realizadas no período de 16/07/2009 a 31/07/2009. A única Nota Fiscal relacionada com o período fiscalizado se referiu à de nº. 222.895, de 06/07/2009, porém encontra-se arrolada no Demonstrativo das Notas Fiscais de Entradas (fls. 10 e 11), o que comprova que na fiscalização nenhum documento fiscal deixou de ser considerado.

Realço, assim, que os procedimentos conduzidos pela fiscalização apresentam sintonia com as regras estabelecidas na Portaria nº. 445/98 e no RICMS/BA (Decreto nº. 6.284/96), bem como atende às diretrizes emanadas da Portaria nº. 26/92, do DNC.

O autuado atua no comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente deveria receber as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação tributária. Entretanto, na situação em análise, exige-se corretamente o imposto devido, por solidariedade, bem como o ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), em razão da constatação da falta de registro das entradas de combustíveis, ocorridas em seu estabelecimento.

As ocorrências citadas foram detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques dos produtos álcool, diesel e gasolina, com base nos registros constantes no LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) escriturado pelo contribuinte, bem como nos seus livros Registro de Inventário e Registro de Entradas e nas notas fiscais, elementos esses disponibilizados pelo próprio contribuinte, tendo sido apuradas quantidades de entradas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis.

Desta forma, estando convencido quanto ao acerto da fiscalização no tocante à exigência tributária, em decorrência da constatação da falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, mantenho as infrações na íntegra.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **298742.0007/09-5**, lavrado contra **DERIVADOS DE PETRÓLEO SERGY LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$54.733,64**, acrescido das multas de 70% sobre R\$41.562,48 e de 60% sobre R\$13.171,16, previstas no art. 42, incisos III e II, alínea “d” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 02 de junho de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO – JULGADOR