

A. I. Nº - 299389.0006/09-0
AUTUADO - POSTO DE COMBUSTÍVEL SERRA DOURADA LTDA.
AUTUANTE - LUIZ CARLOS DE ARAÚJO
ORIGEM - INFRAZ JUAZEIRO
INTERNET 01.12.2010

5^a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0316-05/10

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. GASOLINA, ÓLEO DIESEL e ÁLCOOL. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, além do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Infrações não caracterizadas. Ajustes procedidos após diligência fiscal determinam diferenças nas saídas de diesel e gasolina, nos dois exercícios, implicando multa por descumprimento de obrigação acessória, art.42, XXII da Lei nº 7.014/96. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 25/09/2009, refere-se à exigência de R\$ 78.385,34 de ICMS, acrescido das multas de 60% e 70%, tendo em vista a constatação das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 em exercício fechado de 2008. Valor do débito: R\$ 41.469,41.
2. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício fechado de 2008. Valor do débito: R\$ 11.563,33.
3. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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, em exercício aberto – agosto de 2009. Valor do débito: R\$ 20.221,78.
4. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício fechado de 2008. Valor do débito: R\$ 11.563,33.

Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício aberto – junho de 2009. Valor do débito: R\$ 5.630,82.

O autuado apresentou razões (fls. 182 a 193), alegando que os produtos comercializados pela autuada foram adquiridos junto a fornecedores regulares, conforme escriturado no livro de Movimentação de Combustíveis - LMC em anexo. Defende que o agente fiscalizador levantou números irreais, desconhecendo que o pagamento já fora feito pela substituição tributária e desprezo à legislação da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Biocombustíveis (ANP), no que se referem às aferições, escrituradas no LMC.

Reclama da imposição do Auto de Infração em referência chegando ao montante histórico de R\$ 78.885,34 com a aplicação do instituto jurídico da solidariedade, por desconsiderar a legislação aplicável quanto às aferições, quando não existiria, sequer, multa formal por descumprimento de obrigação acessória, já que o imposto foi recolhido pela fonte que forneceu o combustível, cingindo-se à Petrobrás, que fornece produtos para as distribuidoras e, estas, para os postos.

Diz que, além da responsabilidade da distribuidora pelo recolhimento do imposto, não existe previsão da emissão de nota fiscal quando o posto realiza aferição; Completa que tal verificação é feita diariamente, em cada um dos bicos das bombas medidoras, mais de uma aferição até.

Afirma que, também houve erro no demonstrativo das saídas, porque além das aferições, o fiscal se preocupou com os encerrantes dos bicos de combustíveis, quando não seria de sua competência; lembra que no posto existem 14 bicos de diesel e com a retirada de 20 litros por dia para a aferição de cada bico, encontrar-se-ão 280 litros por dia, que multiplicado por 365 dias se encontra um total de 102.000 (cento e dois mil) litros por ano; dois bicos de gasolina, que no final, encerram 14.600 (quatorze mil e seiscentos) litros, números que ficam bem próximos aos encontrados pela fiscalização.

Também, diz, que não foram contabilizadas, no levantamento fiscal, as Notas Fiscais nºs 1158, de 30/07/2008, de 5.000 litros, de gasolina; Nota Fiscal nº 1784, de 01/10/2008, de 5.000 litros, de gasolina, o que importa em dizer que o volume encontrado de 245.000 para o período de 01/01/2008 a 31/12/2008, teria que ser acrescido de mais 10.000, passando a se ter o total de 255.000; e Nota Fiscal nº 203120, de 28/05/2009, de 45.000 litros, de diesel.

Narra que o fiscal constou erroneamente as Notas Fiscais nºs 239105, de 05/08/2009, de 5.000 litros, de gasolina, de acordo com o LMC, foram descarregados em 12/08/2009, após medição dos tanques feita pelo auditor; Nota Fiscal nº 243228, de 12/08/2009, de 40.000 litros de diesel, descarregados em 13/08/2009, conforme LMC. Com relação ao diesel, a Nota Fiscal nº 2338, de 24/11/2008, de 10.000 litros, não estaria escriturada no LMC, por engano, mas constava do livro de Entradas, tudo consoante demonstrativo e nota fiscal em anexo, o que demonstra que não se teria suporte para a retirada de Auto de Infração.

Explica que a revenda de combustíveis pressupõe a compra de produtos a granel junto a uma Distribuidora, transportados por carretas tanque, descarregados em vasos subterrâneos de 15.000 ou 30.000 litros nas instalações dos postos e vendidos em pequenos volumes aos consumidores, utilizando-se de bombas eletromecânicas com sistema de medição. Todas essas etapas existentes entre o ato da compra e o da venda final, além das características físico-químicas dos produtos envolvidos, inserem variáveis que traduzem ao final do processo, pequenas distorções entre os volumes comprados e os totalizados na venda ao consumidor.

Ensina também, que a comercialização dos combustíveis contempla a ocorrência de oscilações de volume do produto, entre o ato da compra e da venda ao consumidor, tanto é assim, que a densidade e a temperatura do produto adquirido encontram-se aportadas no corpo da sua Nota Fiscal. Exemplifica que uma gasolina embarcada a uma temperatura de 27°C e densidade de 750 gr/litro, quando comercializada a 29°C pode ter o seu volume (portaria 283, de 02 de junho de 1980, editada pelo CNP prevê o : décimos de por cento) do volume estocado da gasolina em função

armazenamento e manuseio do produto. A Resolução CONAMA 273, a partir de 1998, prevê como forma de preservação de meio ambiente a colocação de válvulas de retenção nas saídas dos respiros, de forma a reduzir o volume liberado para a atmosfera. Porém, ainda hoje a ANP admite a perda de 0,6% de produto em razão de perdas ocorridas pela evaporação da gasolina.

Discorre que volumes de combustíveis podem ser feitos com varas de madeira metrificadas, que ao serem introduzidas na boca de visita do tanque apresentam uma área molhada. Lê-se o comprimento molhado e recorre-se a uma tabela padrão do fornecedor do tanque, do qual irá se extrair o volume armazenado. Alerta que o processo de medição de tanques, quão não sejam através de meios eletrônicos, é algo bastante rudimentar e que assume fundamental importância na distorção de valores quando considerados espaços de tempo e volumes comercializados de baixa magnitude.

Com relação às variações na comercialização de combustíveis, diz que o IBAMETRO realiza aferição de cada bico de abastecimento ao consumidor, utilizando-se de balde recipiente, devidamente aferido, possuindo um volume total de 20 l(vinte litros). Para cada vinte litros registrados na bomba de combustível é permitida uma variação de +/-100 ml (cem mililitros), representando assim uma variação permissível de + ou - 0,5% (meio por cento) na comercialização dos combustíveis. As multas pela comercialização de combustíveis em volumes que estejam lesando o consumidor são bastante pesadas, sendo prudente que o posto revendedor realize a aferição periodicamente, de modo a evitar a infração.

Diz ainda, que o posto de revenda pode sofrer alteração nos encerrantes das bombas medidoras por conta de queda de energia ou mesmo por problemas mecânicos, e tais fatos teriam que ser considerados quando do levantamento fiscal.

Conclui que a lavratura de Auto de Infração contra o autuado é ato arbitrário, porque quando da aquisição do produto, em face da substituição, o valor do ICMS foi embutido no preço pago pelo revendedor. Define que o Estado tem instrumentos jurídicos para alcançar quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, não podendo agir de forma a fazer verdadeiro confisco contra o autuado, que pagou pelos produtos às distribuidoras, com o valor do imposto agregado ao preço ante a imposição da substituição tributária (art. 128, CTN).

Reitera que não houve sonegação, porquanto os elementos indicam que a Distribuidora recebeu o preço do produto com o imposto já acrescido, não podendo o fisco vilipendiar o princípio da segurança jurídica, ferindo a capacidade contributiva e em verdadeiro confisco, exigir nova cobrança do ICMS, quando a própria norma determinou que fosse pago por antecipação por meio da substituição tributária.

Observa que o fisco aplica as normas da ANP somente na parte que prejudica o autuado e que seus livros contábeis, notas fiscais estarão à disposição do Fisco Estadual para conferência e constatação do engano quanto da lavratura do Auto de Infração.

Finaliza, pedindo a improcedência do Auto de Infração; que seja descaracterizada a multa, o direito de ser intimado de todos os atos do procedimento administrativo.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 1696/1697 dos autos, reitera os termos de defesa do contribuinte, alegando que todos os valores foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoque; que o autuado não anexa demonstrativos nem cópias das notas fiscais que alega em seu favor.

Diz que o autuado apenas tenta descharacterizar o Auto de Infração, trazendo suas considerações sobre a atividade de revenda de combustíveis, argumentando que as variações ocorridas com tais produtos não foram observadas pela fiscalização nem houve aplicação das normas da ANP.

Explica que as aferições foram desconsideradas porque nenhu
realização; que as Notas Fiscais nºs 1158, 1784 e 203120 não forar

Fiscais nºs 230105 e 243228 foram descarregadas após a medição dos tanques; que a nota fiscal 2338, também não foi apresentada e que utilizou os registros contidos no LMC.

Finaliza ratificando a ação fiscal.

Em pauta suplementar de 28.07.10, em face do óbice apresentado para julgamento da lide, o colegiado da 1ª. JJF decide converter o presente PAF em diligência para que o contribuinte esclareça os critérios utilizados na AFERIÇÃO dos combustíveis e seu registro no LMC; para que apresente as Notas Fiscais nºs 1158, 1784, 203120 e 2338; para confirmar ou não se as Notas Fiscais nºs 239105 e 243228 foram descarregadas efetivamente, após a medição dos tanques, ajustando os respectivos levantamento e demonstrativos de débito, à vista de tais documentos.

O contribuinte é intimado em face da diligência fiscal supramencionada, fls. 1698, e apresenta novos documentos, fls. 1699/1713.

O preposto fiscal posiciona-se, fl. 1696/1697, no sentido de que as Notas Fiscais nºs 1158, 1784, 2338 e 203120 não podem ser consideradas porque existe divergência na sua sequência numérica e porque suas cópias não estão autenticadas. Quanto à data que foram descarregados os combustíveis das Notas Fiscais nºs 239105, 243228, diz que o contribuinte limitou-se a apresentar cópias dos LMC. A Nota Fiscal nº 239105 foi descarregada em 05.08.09; a Nota Fiscal nº 243228 foi descarregada em 12.08.09 e a data do levantamento foi efetuada em 12.08.09.

O autuado volta a manifestar-se às fls. 1720/1723, arguindo que as notas fiscais estão em cópias porque, assim, foram solicitadas, mas que juntou os DANFES respectivos, porquanto se tratam de notas fiscais eletrônicas.

Quanto à arguição de que não houve medição dos tanques antes do descarregamento, diz que não faz sentido e que deve ser observado o que prescreve a legislação da ANP.

Diz que as notas fiscais da empresa Alvo Distribuidora de Combustíveis não guardam uma exata ordem numérica em virtude de se tratar de emissão por bases diferentes.

Quanto às aferições, diz que a matéria é tratada na Resolução ANP 09/2007, da Portaria 23/85, sendo certo que o posto é obrigado a fazer aferições dos equipamentos medidores, sem precisar emitir nota fiscal de entrada ou de saída. Requer a juntada das notas fiscais supramencionadas, agora com a autenticação mencionada pelo fiscal, o que o faz, às fls. 1724/1733.

VOTO

Versa o presente Auto de Infração sobre a exigência de ICMS no valor global de R\$ 78.885,34, por responsabilidade solidária, tendo em vista a aquisição de combustíveis (gasolina e diesel), mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, além do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em razão do valor acrescido, desacompanhada da documentação fiscal, sem respectiva escrituração das entradas e apurada através de levantamento quantitativo, além das multas respectivas, exercícios de 2008 e 2009 (aberto).

O sujeito passivo argui que os números levantados são irreais, que o respectivo pagamento já fora feito pelo regime da substituição tributária e que o fisco desprezou a legislação da Agência Nacional do Petróleo, Gás Natural e Bio Combustíveis (ANP), no que se referem às aferições escrituradas no LMC. Que o fisco desconsiderou, no levantamento, diversas notas fiscais de gasolina e de diesel, comprometendo o valor dos estoques.

O Auditor Fiscal, a seu tempo, mesmo após a diligência fiscal realizada para dirimir as dúvidas existentes, rebate as alegações defensivas argumentando que os valores foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoque; que o autuado não anexou as aferições no LMC, apontando suas razões; explica que não considerou as aferições por falta de documentação.

Created with

realização e que as Notas Fiscais nºs 230105 e 243228 foram descarregadas após a medição dos tanques.

Examinando os autos do processo, verifico que o preposto fiscal elaborou demonstrativo de débito para cada tipo de combustível, relativo ao levantamento quantitativo de débito, nos exercícios 2008 e 2009, relacionando notas fiscais de entradas, notas fiscais de saídas, além de demonstrativos de preços médios. Nesses termos, a Gasolina Comum, conforme planilhas de fls. 24/31 e 38/45; Diesel Comum, fls. 15/23 e 32/37.

Verifico que uma parcela da lide está centrada nos valores de aferições diárias de 20 litros de combustível para cada bico de bombas existentes no posto, cuja quantidade, segundo autuado, resulta num montante de 102.000 litros de óleo diesel por ano, equivalente a 7.300 litros de óleo diesel por cada 14 bombas, e que deve ser deduzido dos encerrantes, além de dois bicos de gasolina, que no final, encerra 14.600 (quatorze mil e seiscentos) litros.

Com relação às aferições é oportuno observar que tais procedimentos consistem na comparação entre o volume efetivamente bombeado através dos bicos e aquele que aparece nos encerrantes das bombas. Para tal é utilizado um vasilhame de 20 (vinte) litros que será completado com o combustível através do bico que se deseja aferir.

No processo de aferição o combustível passa pelo medidor e depois é devolvido ao tanque, o procedimento altera a relação entre estoque e saída do produto, sendo necessário o ajuste das quantidades, de modo a não se apurar uma entrada indevida, em razão do retorno do combustível ao tanque.

Em realidade, as aferições das bombas medidoras de combustíveis consistem numa inspeção geral de conservação dos instrumentos, na determinação de erros de vazão máximo e mínimo admissíveis na medição de 20 litros de combustível, nos termos da Portaria nº 23/85, do Instituto Nacional de Metrologia, Normalização e Qualidade Industrial – INMETRO; segundo a Resolução ANP 09/07, o Revendedor Varejista deve possuir e manter calibrados em perfeito estado a Medida padrão de 20 litros.

Na prática, apesar de inexistir qualquer imposição de aferições diárias de 20 litros de combustível pela ANP, os postos de combustíveis têm efetuado o registro no livro de movimentação de Combustíveis – LMC correspondente à aferição diária na medida padrão de 20 litros.

O Livro de Movimentação de Combustível, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), conforme modelo por ele aprovado, destina-se ao registro diário das operações de combustíveis. O referido livro é obrigatório, e sua escrituração tem valor probante, conforme Ajuste SINIEF 1/92 e o art. 314, V, RICMS/BA. As aferições, assim, devem ser efetuadas regularmente, e seu resultado deve ser imediatamente lançado no LMC, ao término das aferições, para efeito de quantificá-las e, assim, atribuir-lhes o exato valor.

No caso concreto, não obstante o entendimento fiscal no sentido de glosar as aferições porque nenhum documento comprova sua realização, contesta, com acerto o impugnante, argumentando que não existe previsão da emissão de nota fiscal quando o posto realiza aferição. A prática é normalmente aceita, desde que haja o registro tempestivo no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC (Portaria DNC 26/92), no período examinado.

Outra questão a ser examinada prende-se às notas fiscais que foram inadmitidas na ação fiscal.

1. Notas Fiscais nºs 1158, de 30/07/2008 e 1784, de 01/10/2008, total 10.000 litros de gasolina, se referem ao modelo nota fiscal eletrônica (NF-e), foram apresentadas na diligência e estão anexas no PAF, fls. 1724 e 1726 e devem ser reconsideradas no levantamento fiscal.
2. Nota Fiscal nº 203120, de 28/05/2009, também eletrônica, de 45.000 litros de diesel, documentos anexos aos autos, fls. 1730/1733 comprovam a sua existência levantamento fiscal.

3. Nota Fiscal nº 239105, de 05/08/2009, de 5.000 litros de gasolina está lançada regularmente no levantamento fiscal, fl. 39;
4. Nota Fiscal nº 243228, de 12/08/2009 com 40.000 litros de diesel, não foi corretamente considerada no levantamento fiscal porque somente foi escriturada 13/08/2009, conforme faz prova o LMC, fl. 1736.
5. Nota Fiscal nº 2338, de 24/11/2008 com 10.000 litros de diesel está lançada regularmente no levantamento fiscal, fl. 18.

Diante de todo o exposto, considerando que no levantamento fiscal não foram considerados os valores das aferições, estando estas registradas regularmente no livro próprio; considerando que algumas notas fiscais deixaram igualmente de ser indicadas no levantamento fiscal, tem-se a situação a seguir:

Demonstrativo	DIESEL	GASOLINA
Entrada sem nota fiscal	92.671	23.750
Aferições	102.200	14.600
Nota Fiscal nº 1158		5.000
Nota Fiscal nº 1784		5.000
diferença	2008	-9.529
		-850
Entrada sem nota fiscal	76.130	1.402
Aferições	64.960	5.040
Nota Fiscal nº 203120	45.000	
Diferença	2009	-11.170
		-3.638

Dessa forma, após as correções realizadas no levantamento original, resta descaracterizada a omissão de entrada e, em consequência, a exigência de ICMS por responsabilidade solidária; os números apontados, no demonstrativo acima, significam diferença nas saídas dos combustíveis diesel e gasolina, nos dois exercícios. Tais mercadorias estão sujeitas ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada e, por isso, é devida a multa por descumprimento de obrigação acessória, consoante o art. 5º, inciso III, Portaria nº 445/98 e Lei 7.014/96, art. 42, inciso XXII, no valor de R\$50,00, aplicada para cada exercício, o que totaliza R\$ 100,00.

Em face ao 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 299389.0006/09-0, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS SERRA DOURADA LTDA** devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento de multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$100,00, previstas no art. 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, de acordo com a Lei nº 9.837/05, devendo ser homologados os valores já pagos.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente 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, 18 de novembro de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO CONCEIÇÃO - RELATOR