

PROCESSO - A. I. Nº 279102.0013/08-5
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECORRIDO - POSTO DE COMBUSTÍVEL SERRA DOURADA LTDA. (POSTO REFORÇO III)
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5ª JJF nº 0002-05/11
ORIGEM - INFAZ JUAZEIRO
INTERNET - 17/11/2011

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0317-11/11

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. Os argumentos da defesa foram parcialmente acatados pelo autuante, e a JJF considerou as aferições devidamente registradas no LMC, no limite de 1 diária/por bico, fato que elidiu o cometimento das infrações. Aplicação da multa por descumprimento de obrigação acessória. Modificada a Decisão recorrida. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

O presente processo foi encaminhado a esta CJF, na forma de Recurso de Ofício, objetivando o exame da Decisão exarada pela 5ª Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº 002-05/11, que julgou Improcedente o Auto de Infração, lavrado em 22/12/2008, para cobrar ICMS, no valor de R\$52.392,36, com aplicação das multas de 60% e 70%, decorrentes de duas infrações, sendo ambas objetos deste Recurso:

INFRAÇÃO 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado. ICMS de R\$34.618,39 e multa de 70%. Exercícios de 2006 (gasolina) e 2007 (gasolina e óleo diesel).

INFRAÇÃO 2 - 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 terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado. ICMS de R\$17.773,97 e multa de 60%. Exercícios de 2006 (gasolina) e 2007 (gasolina e óleo diesel).

O autuado apresentou impugnação tempestiva (fls. 335 a 341), argumentando, como tese de destaque, a desconSIDERAÇÃO, nos exercícios de 2006/2007, das aferições, bem como das perdas por evaporação de gasolina e óleo diesel, asseverando que, após efetivadas tais correções, os demonstrativos resultariam em omissão de saídas.

Na infração 02, sustentou que, no exercício de 2006, os bicos 11 e 14 sofreram zeramento não computado pelo autuante, com o total de 2.000.000 de litros, ressaltando que essas bombas,

quando ultrapassavam a quantidade de números permitidos, sofriam zeramento. Apontou que também houve a falta de escrituração de notas fiscais no LMC relativas a diesel.

Apresentou tabelas com demonstrativos e destaca que, por imposição, todas as bombas, diariamente, deviam retornar em média 60 litros para o tanque, mas, na apuração da fiscalização, não houve tal abatimento.

Clamou pela improcedência do Auto de Infração.

Em sua primeira informação fiscal (fls. 1992 a 1993), o autuante acatou as perdas por evaporação, a correção das quantidades da Nota Fiscal nº 318381, de dezembro de 2007, bem como o zeramento de 2006, dos bicos de óleo diesel, n^{os} 11 e 14. Feitas essas correções, o produto óleo diesel que, em 2006, apresentou omissão de saídas, passou a apresentar responsabilidade solidária por omissão de saídas anteriores.

Cientificado, o autuado contrarrazou (fls. 2006 a 2012), ressaltando que o autuante acatou as perdas por evaporação, mas não na totalidade, porquanto não considerou quaisquer aferições diárias escrituradas no LMC, o que se apresentava inconcebível.

Às fls. 2019/2022, o autuante prestou a sua segunda informação fiscal, ressaltando que a principal e quase única infração detectada pelas fiscalizações em postos de combustíveis se constituía na entrada desacompanhada de documentação fiscal e que, cientes desse fato, alguns deles, como maneira de se prevenir e neutralizar as fiscalizações, adotavam o artifício de escriturar nos LMCs aferições diárias das bombas de combustível.

Como no caso concreto, o estabelecimento possuía 16 bicos, querendo o autuado, em um período de 2 anos, tornar verossímil a realização do estratosférico número de 11.680 procedimentos de aferição e ter então retornado aos tanques, em baldes de 20 litros, a fabulosa quantidade de 233.600 litros de combustível.

O contribuinte apresentou nova manifestação (fls. 2025/2026), lembrando que o art. 324 do RICMS/97 estabelece ser o LMC o livro próprio para gerir o controle de combustíveis, em consonância com o modelo aprovado pelo DNC e que as normas técnicas que teria de seguir (ABNT NBR 15594-1/2008 e ABNT NBR 15594-3/2008) estabeleciam procedimentos de verificação diária – aferições – para garantir a qualidade do combustível adquirido pelo consumidor.

Assim, à vista dessas normas, restou claro o equívoco do fiscal de que as aferições foram uma solução para encontrar omissão de entradas, razão pela qual deve ser julgado improcedente o Auto de Infração.

Ao analisar o PAF, a JJF enviou o processo em diligência à inspetoria de origem para que o autuante adotasse as medidas elencadas, conforme descrito na pág. 2062 da procedimentalidade.

O atendimento da diligência resultou em anexação dos seguintes demonstrativos:

- Demonstrativo de débito histórico após diligência – fl. 2006;
- Demonstrativos 2006/2007 de Apuração da base de cálculo após diligência – fls. 2067/2068;
- Demonstrativos 2006/2007 de Estoque fechado após diligência – fls. 2069/2070;
- Demonstrativos 2006/2007 das saídas de combustível após diligência – fls. 2071/2072.

Após recebido os demonstrativos, o sujeito passivo se manifestou em intervenção acostada às fls. 2077 a 2080 do PAF, consignando que o relatório apontava omissão de entrada porque não foram consideradas no cálculo as aferições e a totalidade das perdas e apontou erros em valores de estoque final e saídas lançados nos novos demonstrativos.

Face ao contraditório instituído no processo, a JJF determinou o retorno do PAF à INFAZ de origem para que o autuante produzisse nova informação fiscal, solicitando que fossem efetuadas correções, visto que no Relatório de Diligência de fl. 2066 foi constatado que o produto óleo diesel, no ano de 2006, se encontrava indevidamente incluído, pois não foi objeto da infração 1.

Desse modo, a JJF pediu que os referenciados valores fossem excluídos do levantamento, haja vista que somente em uma nova ação fiscal o ICMS a ele relativo poderia vir a ser exigido.

Mesmo procedimento deveria ser adotado em relação à infração 2, referente a óleo diesel, no exercício de 2006.

Após essas correções, deveria ser elaborado novo demonstrativo de débito, cientificando o contribuinte e fornecendo-lhe cópia.

O autuante, em atenção ao solicitado, procedeu a juntada dos seguintes documentos:

- Demonstrativo do débito histórico após a 2ª diligência;
- Demonstrativo de Apuração da Base de cálculo e do ICMS após 2ª diligência – exercício de 2006 – fl. 2114;
- Demonstrativo de Estoque Fechado após 2ª diligência – exercício de 2006 (fl. 2115);
- Demonstrativo das saídas de combustível após 2ª diligência – Exercício de 2006 (fl. 2116).

O sujeito passivo, cientificado da elaboração de novas planilhas, apresentou sua impugnação, enfatizando que não obstante já tenha esclarecido que o volume de combustível retirado para a realização das aferições e depois retornado ao tanque não é considerada saída, mas mero procedimento corriqueiro e usual, realizado pela empresa, o autuante persistia em afirmar que estas são desnecessárias e se destinam, tão-somente, a omitir a entrada de mercadorias. Contudo, as normas técnicas regidas pela ABNT estabeleciam procedimentos de verificação diária – aferições para garantir a qualidade do combustível adquirido pelo consumidor.

Reafirmou que o controle por meio de aferições prescinde da emissão de qualquer nota fiscal, mas apenas a escrituração no LMC, nos termos do art. 324 do RICMS/97.

Às fls. 2128/2131, o autuante aduziu que após todo o exposto no processo, principalmente nas três informações fiscais e no Relatório de Diligência, o Auto de Infração deveria ser julgado parcialmente procedente, de acordo com as quantidades e valores constantes no novo demonstrativo de débito elaborado pela fiscalização, fl. 2.113 deste PAF.

Ao julgar, a Junta decidiu a lide sob os seguintes fundamentos, *verbis*:

“As infrações em lide foram detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques, relativas à antecipação tributária de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, onde está sendo exigido ICMS de responsabilidade solidária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal (infração 1) e 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 (infração 2).

Verifico que o sujeito passivo, ao longo de sua peça impugnatória, prende-se basicamente aos argumentos de que o fiscal autuante não teria considerado, nos seus levantamentos: a) as perdas por evaporação; b) as aferições diárias que estão escrituradas no LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis); erro na alocação do produto constante na Nota Fiscal nº 318.381, do exercício de 2007, d) Não foram considerados os bicos zerados, nºs. 11 e 14, do produto óleo diesel; e) Não computou a entrada de mercadorias, consoante Notas Fiscais nºs 5974, 38604, 5985, 5984, 6003, 6008, relativas ao exercício de 2006, e Notas Fiscais nºs 6017, 6020, 6021, 6022, 6057, do exercício de 2007.

Desde a primeira informação fiscal, após a apreciação dos argumentos da defesa, o autuante acatou as perdas por evaporação, efetuou a correção das quantidades da nota fiscal nº 318381, de gasolina para óleo diesel, no mês de dezembro de 2007, e corrigiu o zeramento de 2006, dos bicos de óleo diesel, nºs 11 e 14. Feitas essas retificações, o produto óleo diesel, que em 2006 apresentou omissão de saídas, passou a apresentar responsabilidade solidária por omissão de saídas anteriores.

Assim, além dos novos demonstrativos, elaborou também o demonstrativo do preço médio das omissões de entradas de óleo diesel no ano de 2006.

Com o prosseguimento da análise das razões de defesa, o autuante ratificou as modificações efetuadas nos levantamentos, e ao prestar a 2ª informação fiscal, fls. 2019/2022, ressaltou que já tinha acatado parte dos questionamentos do autuado, com exceção das aferições, e da inclusão de 11 notas fiscais de entradas de diesel (fl. 04 da defesa, 338 do PAF), sob o fundamento de que teriam sido apresentadas apenas na impugnação e não

foram registradas no livro Registro de Entradas, nem suas quantidades escrituradas no LMC, fato reconhecido pela própria defesa.

Assim, o autuante procedeu à retificação dos demonstrativos inicialmente elaborados, mas até o final, a empresa inconformada, pleiteou que as aferições diárias deveriam ser consideradas na íntegra, pela fiscalização, fato que anularia as omissões de entradas apontadas na peça vestibular. Também manifestou o entendimento de que as aferições não necessitam de emissão de nota fiscal, mas devem apenas ser escrituradas no LMC.

Passo a analisar estes argumentos, como segue:

Reza a Portaria nº 023 de 25 de fevereiro de 1985, do Instituto Nacional de Metrologia, Normatização e Qualidade Industrial, INMETRO, que todo aquele que comercializar combustíveis líquidos mediante o emprego de bombas medidoras, deve dispor nos locais onde estas estão instaladas, de uma medida de capacidade de 20 litros, de modelo aprovado pelo INMETRO e aferida, anualmente, destinada a ser utilizada pelo consumidor na verificação da mesma.

O procedimento da aferição consiste na comparação entre o volume efetivamente bombeado através dos bicos e aquele que aparece nos encerrantes das bombas, quando é utilizado vasilhame de 20 litros que será completado com o combustível através do bico que se deseja aferir. Caso haja divergência superior à tolerada pela Agência Nacional de Petróleo, a bomba deverá ser interditada, até que ocorra a solução do problema.

Nesse processo de aferição o combustível passa pelo medidor e depois é devolvido ao tanque, e este procedimento altera a relação entre o estoque e a saída do produto, sendo necessário o ajuste das quantidades, de modo a não se apurar uma entrada desacobertada, em razão do retorno do combustível ao tanque.

No caso em análise, o sujeito passivo reinvidica que sejam aceitas as aferições que se encontram devidamente lançadas no LMC, sendo este o livro competente para comprovar as suas realizações, segundo o art. 324 do RICMS/97.

De fato, constato que aferições estão escrituradas no LMC. No exercício de 2006, as cópias do livro estão anexas ao PAF, fls. 1175 a 1572, relativas à gasolina, sendo que o posto possui 02 bicos. No exercício de 2007, as cópias do LMC estão anexas fls. 1576 a 1973, e o estabelecimento também operava com 02 bicos, referentes à gasolina e 14 bicos relativos à óleo diesel, posto que embora consta no LMC 16 bicos, dois deles não estavam em operação, nem constam aferições. (LMC fls. 774 a 1171)

Considero que devem ser admitidas as entradas dos combustíveis relativas às aferições que se encontram devidamente escrituradas no LMC, o que modifica o montante das entradas nos exercícios fiscalizados, como segue:

Exercício de 2006 – gasolina – 2 bicos x 20 litros = 40 litros por dia x 365 dias = 14.600 litros/ano que somados às entradas perfaz o total de 174.721 litros

Exercício de 2007 – gasolina – aplico o mesmo cálculo do exercício de 2006, ou seja, 14.600 litros/ano que somados às entradas perfaz o total de 221.243,68 litros.

Óleo Diesel – 14 bicos x 20 litros = 280 litros por dias x 365 dias = 102.200 litros/ano que somado às entradas perfaz o total de 7.231.221,68 litros.

Assim, com base nos demonstrativos de estoque, de fl. 2115 e 2070, dos quais a empresa foi cientificada, o acréscimo nas entradas relativas às aferições modifica-os, como segue:

Combustível – gasolina 2006

Estoque Inicial	Entradas com notas fiscais	Total	Estoque Final	Perdas	Saídas Reais	Saídas pelos encerrantes	Responsabilidade solidária	Preço médio	Omissão de saídas
4530	174.721	179.251,	2.832	168	176.251	176.100			151

Combustível – gasolina 2007

Estoque Inicial	Entradas com notas fiscais	Total	Estoque Final	Perdas	Saídas Reais	Saídas pelos encerrantes	Responsabilidade solidária	Preço médio	Omissão de saídas
2832	221.243,68	224.075,68	4.236	1068	218.771,68	216.266			2.505,68

Combustível – óleo diesel - 2007

Estoque Inicial	Entradas com notas fiscais	Total	Estoque Final	Perdas	Saídas Reais	Saídas pelos encerrantes	Responsabilidade solidária	Preço médio	Omissão de saídas
51.107	7.231.221,68	7.282.328,68	73201	34817	7174310,68	7138.616			35.694,68

Assim, acato uma aferição diária por bico, nos dias de registro desta ocorrência no Livro Movimentação de Combustíveis (LMC), informações fornecidas pelo contribuinte e anotadas no livro fiscal competente.

Discordo do posicionamento do autuante, quando faz ilações quanto à realização das aferições diárias, que, por ser em grande volume, não poderiam ser acatadas. Nada há nos autos que indique que o lançamento das aferições no LMC seriam falsas, ou seja, não há fatos nos autos passíveis de desencadear a presunção de ocorrência de fraude, e esta não se presume.

Deste modo, computando-se as aferições que, apesar de serem em grande quantidade, estão lançadas no LMC, e correspondem a uma aferição diária, por bico, não há omissão de entradas a serem exigidas na infração 01.

Quanto às notas fiscais apontadas no demonstrativo de fls. 338, que segundo a defesa, não teriam sido consideradas, verifico que foram admitidas pelo contribuinte, e estão no levantamento fiscal de fls. 34 e 37 do PAF.

Infração improcedente.

Do mesmo modo, com relação à infração 2, não há repercussão de imposto a ser exigido em decorrência de antecipação tributária, haja vista que as entradas foram registradas no estabelecimento, tanto no exercício de 2006 como no exercício de 2007.

Quanto à cobrança de responsabilidade solidária do óleo diesel no exercício de 2006, somente em nova ação fiscal, esta omissão poderá ser exigida, pelo que represento à autoridade fazendária, consoante art. 156 do RPAF/99.

Diante do exposto voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.”

Em face à Decisão pela improcedência da autuação e o valor da condenação, a JJF recorreu de ofício para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal, em obediência à legislação em vigor.

VOTO

Consoante detalhadamente relatado, versa o Auto de Infração sobre duas infrações, ambas julgadas improcedentes, onde se imputava ao contribuinte a falta de recolhimento do imposto, retratando a primeira à figura do responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, enquanto a segunda a condição de responsabilidade do próprio sujeito passivo por antecipação tributária, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, que são objetos do presente Recurso de Ofício.

Do estudo atencioso da procedimentalidade, verifico que a Decisão recorrida se apresenta irretocável, na medida em que foram, de forma correta, acolhidas as argumentações formalizadas pelo contribuinte, aliás, parte delas reconhecidas pelo próprio autuante, em suas várias manifestações, acompanhadas de novos demonstrativos (fls. 2069 a 2072 e 2114 a 2116), inclusive no atendimento às duas diligências solicitadas pela JJF, de tudo resultando a redução dos valores imputados, peças que reputo convincentes para o deslinde do julgamento.

Com efeito, foram acatados parte dos argumentos defensivos, remanescendo, entretanto, a alegação do contribuinte, apresentada desde a primeira manifestação defensiva, de que deveriam ser consideradas, dentro do levantamento quantitativo, as movimentações, no volume, para as aferições diárias, que não necessitavam de emissão de nota fiscal, apenas escrituração no LMC do estabelecimento.

Nesse contexto, posiciono-me de acordo com o entendimento esposado pela Junta em sua Decisão, quando considerou que deveriam ser admitidas as entradas dos combustíveis relativas às aferições diárias, devidamente registradas no livro LMC, à razão de 20 (vinte) litros por dia, para cada bico de abastecimento utilizado pelo contribuinte, dentro de cada exercício fiscalizado, disso resultando os novos demonstrativos de movimentação de estoque, fls. 2140 e 2141 do acórdão recorrido, que resultaram na constatação de que ao invés de omissão de entradas, o que passou a existir foi a omissão de saídas.

Art. 5º Verificada omissão de saídas de mercadorias mediante levantamento quantitativo de estoque:

(...)

III - no caso de omissão de operações de saídas de mercadorias isentas ou não sujeitas a tributação, deve ser aplicada a multa de 1 UPF-BA por descumprimento de obrigação acessória (RICMS/97, art. 915, XXII).

Por conseguinte, entendo se apresentarem os demonstrativos aludidos fidedignos e convincentes para o deslinde da espécie versada e, conseqüentemente, acompanhado, na íntegra, a Decisão da JJF, na vertente de considerar improcedentes os lançamentos apontados nas infrações de nºs 1 e 2, cabendo, entretanto, a imposição da multa prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$50,00 por exercício em que se apurou a omissão de saídas, totalizando R\$100,00.

Face o exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício apresentado pela 5ª JJF, para reformar a Decisão recorrida e aplicar ao sujeito passivo a multa prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, no valor de R\$50,00 por exercício em que se apurou a omissão de saídas, totalizando R\$100,00.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **279102.0013/08-5**, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEL SERRA DOURADA LTDA. (POSTO REFORÇO III)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$100,00**, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, com os acréscimos moratórios previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 18 de outubro de 2011.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

VALNEI SOUSA FREIRE - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS