

PROCESSO - A. I. Nº 180503.0805/08-0
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO CIDADE LTDA.
RECORRIDOS - POSTO CIDADE LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0176-03/10
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 18/11/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0336-12/11

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. 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, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos, mediante diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC, ficaram reduzidos os valores originalmente apurados. Mantida a Decisão recorrida. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso de Ofício em razão da Decisão proferida através do Acórdão nº 0176-03/10 ter desonerado o sujeito passivo de parte do débito a ele imputado, consoante determina o art. 169, I, “a”, do RPAF/99 e de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte inconformado com a referida Decisão, com base no art. 169, I, “b”, do citado regulamento.

O Auto de Infração, lavrado em 11/11/2008, exige ICMS no valor R\$78.021,29, acrescido das multas de 50%, 60% e 70%, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$460,00. Fazem parte do Recurso Voluntário e de Ofício as seguintes infrações, já que aquelas apontadas como 3 e 6 foram julgadas procedentes e, após, não contestadas.

INFRAÇÃO 1: Falta de recolhimento do 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 de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2007. Valor do débito: R\$57.132,55.

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 MVA, deduzida a 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 estoques nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2007. Valor do débito: R\$16.291,92.

INFRAÇÃO 4: 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 em exercício aberto, período de 01/01/2008 a 12/10/2008. Valor do débito: R\$148,83.

INFRAÇÃO 5: 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 MVA, deduzida a 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 estoques em exercício aberto, período de 01/01/2008 a 12/10/2008. Valor do débito: R\$47,16.

Após análise das peças processuais, inclusive sendo solicitada a ASTEC/CONSEF Parecer Técnico a respeito da lide e com base na documentação apresentada, a 3ª JF prola a seguinte Decisão, após rejeitar a preliminar de nulidade argüida:

“No mérito, as infrações 01, 02, 04 e 05 são decorrentes de levantamento quantitativo de estoques, sendo exigido imposto por responsabilidade solidária (infrações 01 e 04) e por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infrações 02 e 05), decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

O autuado alegou que constatou inconsistências no levantamento fiscal, dizendo que não foram consideradas as aferições diárias dos bicos de abastecimento de combustíveis, ou seja, uma retirada de 20 litros diários para exame.

Em decorrência das alegações defensivas, o presente processo foi convertido em diligência à ASTEC, sendo informado pelo diligente que elaborou o demonstrativo de fls. 123/149 correspondente às aferições constantes no LMC apresentado pelo autuado, referente ao período objeto da autuação fiscal, tendo sido elaborados novos demonstrativos de estoque, conforme fls. 119 a 122, tomando como ponto de partida o levantamento fiscal originalmente efetuado, incluindo as aferições apuradas na diligência fiscal às fls. 123/149. Assim, o diligente concluiu que o débito inicialmente apurado ficou reduzido de R\$73.620,46 para R\$48.945,42, conforme demonstrativo de débito que elaborou à fl. 109 dos autos.

Vale salientar, que foi expedida intimação ao autuado (fl. 154), acompanhada de cópia do PARECER ASTEC Nº 022/2010 e demonstrativos. O autuante também tomou conhecimento (fl. 153), e não se pronunciou quanto ao mencionado Parecer.

Na manifestação apresentada pelo defendente em relação à diligência realizada pela ASTEC, foi alegado que o diligente deixou de observar que o direito de deduzir as aferições não se limita apenas aos valores que foram lançados no LMC, mas sim, aos valores que, de fato, são aferidos diariamente, conforme determinação da Agência Nacional de Petróleo - ANP. O defendente entende que o fato de não proceder regularmente à escrituração diária das aferições dos bicos das bombas de combustíveis, ou seja, não lançar no LMC diariamente as quantidades de 20 litros que são aferidas, não significa que, efetivamente, tais quantidades não foram registradas nos respectivos encerrantes. Portanto o defendente entende que se trata apenas de um descumprimento de obrigação acessória, relativa à falta de escrituração correta do LMC.

Entretanto, não acato a alegação defensiva, haja vista que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) foi instituído para o registro diário do estoque e das movimentações de compra e venda de combustíveis, inclusive as aferições realizadas diariamente, conforme Portaria 26, de 13/11/1992, sendo obrigação do Posto Revendedor, manter o mencionado livro escriturado e atualizado. Portanto, verifico pelas informações do diligente e pelas alegações do defendente, que foram computadas as aferições registradas no LMC, e as aferições não escrituradas pelo contribuinte no referido livro, não podem ser consideradas por falta da necessária comprovação, e não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória, como entendeu o defendente.

Por meio do protocolo SIPRO de nº 446116/2010-7, o autuado requereu a juntada de notas fiscais de compra de combustível para comprovar o registro de entrada de mercadorias: gasolina comum no total de 60.000 litros e álcool hidratado no total de 30.000 litros. Entretanto, os documentos apresentados já foram computados no levantamento fiscal: NFs de gasolina 405657, 7295, 154542, 192670 e 39614, conforme demonstrativos de fls. 20, 22, 31, 35 e 39, respectivamente. NFs de álcool 405658, 009810, 119613, 167890 e 39613, conforme demonstrativos às fls. 18, 21, 29, 33 e 37, respectivamente.

Considerando que no demonstrativo de fls. 119/122, após a diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC, ainda foi apurada a existência de omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, as infrações e os respectivos valores apurados na diligência fiscal estão conforme discriminação a seguir:

- *Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infrações 1 e 4), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.*
- *É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda se encontravam em estoque (Infrações 2 e 5), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.*

Acatando as conclusões do preposto da ASTEC, voto pela subsistência parcial destas infrações, de acordo com os valores apurados pelo diligente no demonstrativo de débito à fl. 109 do PAF, devendo prevalecer as datas de ocorrência e de vencimento das infrações 04 e 05, conforme demonstrativo de débito original, ou seja, 12/10/2008 e 09/11/2008, respectivamente.

.....
Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO Nº	C O N C L U S Ã O	IMPOSTO	MULTA (R\$)
01	PROCEDENTE EM PARTE	37.836,91	-
02	PROCEDENTE EM PARTE	10.653,72	-
03	PROCEDENTE	4.400,83	-
04	PROCEDENTE EM PARTE	3,64	-
05	PROCEDENTE EM PARTE	1,15	-
06	PROCEDENTE	-	460,00
TOTAL	-	52.896,25	460,00

Recorreram, de ofício, para uma das Câmaras de Julgamento Fiscal 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.

A empresa apresenta Recurso Voluntário insurgindo-se quanto ao levantamento quantitativo realizado (fls. 200/207).

Afirma que a fiscalização havia lhe imputado “diversas infrações”, basicamente por entender que houve a falta de recolhimento do imposto em razão das operações realizadas se encontrarem desacompanhadas da documentação fiscal.

Em seguida, ressalta que a ASTEC/CONSEF havia reconhecido o seu direito de deduzir as aferições diárias que constavam no LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis, mas não fez referência às quantidades que, mesmo não tendo sido escrituradas, devem ser deduzidas. Apresenta como base desta linha de raciocínio o fato de que esse procedimento é obrigatório para os proprietários dos postos de combustíveis, diante das determinações da Resolução da ANP. Assim, continua, “*devem ser deduzidos não só as quantidades registradas no referido livro mas também as quantidades efetivamente deduzidas diariamente.*”

Abordando que as mercadorias autuadas se encontram enquadradas no regime da substituição tributária, discorda da posição da JJF de que a falta de escrituração dos documentos fiscais não se trata de simples descumprimento de uma obrigação acessória já que, volta a repisar, as mercadorias encontram-se enquadradas no regime da substituição tributária. Requer que em momento oportuno possa juntar diversas notas fiscais de aquisições para provar não ter havido descumprimento de obrigação principal. Cita julgado deste Colegiado, cuja Decisão é pela aplicação de multa acessória relativa a constatação de omissões de saídas, para corroborar seu argumento.

Observa que a atividade fiscal é vinculada à lei e citando os princípios constitucionais da legalidade, não confisco, solidariedade, razoabilidade, proporcionalidade, moralidade e eficiência, afirma inconcebível haver obrigação sem causa, “*e nem a lei seria causa bastante para legitimar quaisquer exigências*”. Assim, que fosse apenas exigida multa de caráter acessório, conforme estipula o RICMS/BA para que não se configure enriquecimento ilícito do Estado, já com posição firmado pelo STF na ADIN-MG 1075/DF, cuja ementa transcreve.

Afirma, em seguida, do que o descumprimento de uma obrigação acessória jamais poderá ter qualquer relação com o “crédito tributário”, ou seja, com a obrigação principal e assim se expressa: *“Neste contexto, a multa em exame deve ter como critério a cobrança do que exprima o dano sofrido pelo erário público em decorrência da infração tributária assessoria cometida. Isso que dizer que a sanção prevista deve ser proporcional e adequada para desencorajar a postura que se deseja por parte do contribuinte, mas não pode terminar por funcionar como um instrumento de arrecadação.”* Informa que aplicando o princípio da proporcionalidade, pode o Poder Judiciário “analisar a imposição de penalidades descabidas” as afastando, ou mesmo as reduzindo.

Concluindo sua argumentação, sustenta que somente houve a escrituração irregular do seu LMC previsto no art. 324, do RICMS/BA. Portanto, apenas se pode exigir a cobrança da multa acessória prevista no art. 915, XV, “d”, do referido Regulamento.

Requer a Nulidade do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS no seu Parecer, da lavra da Dra. procuradora Maria Helena Cruz Bulcão, opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto. Ressalta que o recorrente não traz aos autos qualquer argumento jurídico ou prova capaz de afastar as imputações apuradas no lançamento tributário e modificadas por meio de diligência à ASTEC, onde foram refeitos os cálculos inicialmente apurados pelo autuante.

Indicando a tese expedida pela empresa em sede recursal, diz que a mesma não se encontra devidamente acompanhada de provas. Ademais, a ASTEC/CONSF realizou as devidas correções, correspondentes às aferições constantes no Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC apresentado pelo próprio autuado, resultando no novo demonstrativo de débito colacionado às fls. 123/149.

Observando que embora o processo administrativo fiscal assegure ao sujeito passivo tributário o direito à impugnação ao lançamento em sede administrativa, munido de todas as provas existentes, aduz *“que o julgamento de primeira instância apreciou todas as questões ventiladas nos autos e que a Decisão expressa no acórdão recorrido não merece qualquer reforma”*.

VOTO

Primeiramente é necessário se observar as seguintes questões para que no futuro não seja alegada falta de apreciação das teses defensivas apresentadas.

1. Em todo o seu Recurso a empresa não apresenta qualquer argumento de nulidade do lançamento fiscal. Ao contrário confessa ter havido descumprimento de uma obrigação acessória. Somente no pedido final requer a nulidade do Auto de Infração. Em assim sendo, tal pedido não tem qualquer fundamento para que possa ser apreciado.
2. Em nenhum momento o recorrente expressa quais as infrações que está impugnando. Utiliza-se, sempre, da expressão “diversas infrações”. O Auto de Infração se constitui de seis infrações, sendo que as infrações 1, 2, 4 e 5 tratam de levantamento quantitativo de estoques de mercadorias, a infração 3 da falta de recolhimento do ICMS, nos prazos regulamentares e a infração 6 de multa pela falta de escrituração de livros fiscais. No entanto, diante do conteúdo do Recurso apresentado, resta claro que ele se refere às infrações 1, 2, 4 e 5.
3. Por fim, o lançamento fiscal seguiu todas as determinações contidas no art. 39, do RPAF/BA.

A tese recursal tem por base a conversão “das infrações apuradas no lançamento” em multa por descumprimento de obrigação acessória, por entender ter havido, tão somente, incorreção na escrituração do Livro Movimentação de Combustíveis - LMC relativamente às aferições realizadas.

Inicialmente, concordo com o recorrente quanto ao regime de tributação das mercadorias autuadas, ou seja, encontram-se submetidas ao regime da substituição tributária e o pagamento do imposto deve ser realizado por antecipação tributária pelas distribuidoras, estando, nos postos de combustíveis com o imposto quitado, ou seja, a fase de tributação se encontra encerrada. Porém, este fato somente se comprova com os documentos fiscais. O que aqui se apurou foram entradas do produto desacompanhadas de notas fiscais, o que torna indeterminada suas origens, e, conseqüentemente, não existe comprovação do pagamento do ICMS pelo fornecedor, sendo de responsabilidade do autuado o seu pagamento, em conformidade com as determinações do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96. E, não havendo comprovação do pagamento do imposto, correta a aplicação da MVA como feita, e apresentada nas infrações 2 e 4.

Em assim sendo e diante destes fatos, não se há em falar em descumprimento de obrigação acessória e sim principal.

Quanto às aferições, tem por objetivo verificar se a quantidade que a bomba abastece está correta, para que o consumidor não seja lesado. Consiste em colocar 20 litros de combustível (marcados na bomba) em um recipiente que possui uma régua graduada, onde é informada a quantidade abastecida previamente e aferido pelo INMETRO. Em seguida, verifica-se no recipiente o volume abastecido, que deverá estar no 0 (zero), sendo aceita pela ANP uma variação de até 100 ml (para mais ou para menos).

Por outro lado, o antigo DNC – Departamento Nacional de Combustíveis (hoje ANP), visando facilitar a atividade de fiscalização da arrecadação do ICMS, entre outras, através da Portaria nº 26 de 13/11/92, instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC *“para registro diário, pelo Posto Revendedor (PR), dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleo diesel, querosene iluminante, álcool etílico hi-dratado carburante e mistura óleo diesel/biodiesel especificada pela ANP, devendo sua escrituração ser efetuada consoante Instrução Normativa anexa”*. E esta Instrução Normativa no seu item VII determina a forma de preenchimento dos campos do LMC. Nesta forma, expressamente prevê que no item 5 do LMC, que trata das informações sobre as vendas dos produtos, que devem ser registrados: o número do tanque a que se refere a venda; número do bico ou da bomba quando essa tiver apenas um bico de abastecimento; volume registrado no encerrante de fechamento do dia; volume registrado no encerrante de abertura do dia e as aferições realizadas no dia (que serão abatidas), objetivando se ter real conhecimento e controle das vendas diárias realizadas. Estas quantidades somente podem ser desconstituídas através de fatos alheios à vontade do contribuinte (por exemplo, pane no equipamento) que devem restar consignados no campo de “Observações” – campo 13. Caso contrário, ou seja, sem todos estes registros, é impossível se saber, de fato, quais as vendas diárias realizadas.

Pela peculiaridade do setor da atividade do recorrente (posto de combustível) o LMC é obrigatório pela legislação tributária do ICMS deste Estado (art. 314, V, do RICMS/BA), já que espelha com maior fidelidade à realidade da empresa, ou seja, suas aquisições, vendas e estoques.

Em assim sendo, se, como disse o recorrente, aferições não foram registradas no LMC, deveria ele trazer aos autos provas materiais do ocorrido, pois afeta diretamente o controle de suas vendas. Não o fazendo, é argumento sem validade legal para ser considerado, não tendo qualquer pertinência a tese de ter havido, tão somente, uma irregularidade de caráter acessório. O que se constatou foram aquisições de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, ou seja, descumprimento de uma obrigação principal – falta de recolhimento do imposto. Ressalto, neste momento, que o saneamento realizado pela JJF, através da ASTEC/CONSEF, considerou todas as aferições no LMC registradas, o que diminuiu o valor do débito originalmente exigido.

Por fim:

1. O Acórdão deste Colegiado trazido pelo recorrente para corroborar sua tese não tem qualquer serventia como paradigma da questão, pois trata da aplicação de multa em relação a

constatação de saídas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária sem documentação fiscal e não de aquisições das mesmas, caso em lide.

2. No caso presente e como discutido, não se pode falar em enriquecimento ilícito. Afora que a ADIN apresentada não serve de paradigma, pois trata de cobrança de multa considerada elevada pelo STF e não da exigência do imposto.
3. Quanto à afirmativa do recorrente de que, posteriormente, apensaria aos autos notas fiscais de aquisições, visando desconstituir a exigência em questão, até o momento qualquer uma foi apresentada.

Pelo exposto, o Recurso Voluntário interposto não tem o condão de modificar a Decisão recorrida.

Quanto ao Recurso de Ofício, a Decisão do 1ª Grau não deve ser reformada. A sucumbência parcial do Estado encontra-se contida nas mesmas infrações do Recurso Voluntário, ou seja, infrações 1, 2, 4 e 5.

Através de diligência saneadora, realizada pela ASTEC deste Colegiado, fiscal estranho ao feito constatou que as aferições registradas no LMC do contribuinte não haviam sido consideradas. Ao considerá-las, houve a diminuição da exigência fiscal.

Em vista dessa constatação, acertadamente, a 3ª JJF pautou sua Decisão no demonstrativo de fl.109 apresentado pela ASTEC, após refazimento do levantamento fiscal.

Voto pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário interpostos, mantendo integralmente a Decisão recorrida.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **180503.0805/08-0**, lavrado contra **POSTO CIDADE LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$52.896,25**, acrescido das multas de 50% sobre R\$4.400,83; 60% sobre R\$10.654,87 e 70% sobre R\$37.840,55, previstas no art. 42, incisos I, alínea “a”; II, alínea “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, inciso XV, alínea “d”, da mesma Lei, com os acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de outubro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO-SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS