

PROCESSO - A. I. Nº 299689.0011/10-1
RECORRENTE - AUTO POSTO PIONEIRO LTDA. (POSTO PIONEIRO)
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0054-03/11
ORIGEM - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS
INTERNET - 27/12/2011

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO C/JF Nº 0443-12/11

EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. 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. Pedido de realização de diligência indeferido. Não acolhida as preliminares de nulidade suscitadas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra julgamento, em Primeira Instância, do Auto de Infração nº 299689.0011/10-1, lavrado em 26/07/2010 para exigir ICMS no valor de R\$36.756,93, acrescido das multas de 100% e de 60%, em decorrência das seguintes infrações:

INFRAÇÃO 1. Falta de recolhimento do ICMS 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, em exercício aberto. ICMS no valor de R\$28.358,46, acrescido da multa de 100%.

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 os percentuais de Margem de Valor Adicionado - 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, em exercício aberto. ICMS no valor de R\$8.398,47, acrescido da multa de 60%.

O Fisco acosta, às fls. 07 a 153, documentos que consistem em demonstrativos do levantamento fiscal realizado com respectivos recibos assinados pelo sujeito passivo na data de sua ciência do Auto de Infração (fls. 07 a 30, e 71); cópias do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC; via em branco da Nota Fiscal de Venda ao Consumidor nº 07055, via em branco de formulário nº 011641 para impressão de Nota Fiscal modelo 1, via em branco de Nota Fiscal modelo 1 nº 05526, estas visadas pelo Fisco em 18/05/2010, para efeito de controle fiscal do limite da numeração das

notas fiscais de saídas emitidas pelo sujeito passivo até à data da realização da contagem física do estoque em aberto do contribuinte; cópia do livro Registro de Inventário de 2009; cópias de páginas dos livros Registro de Entradas e de Saídas.

O autuado apresentou impugnação às fls. 156 e 157 alegando que, por falta de escrituração das Notas Fiscais de números 009285 e 009286 em 26/12/2009 (DANFES às fls. 165 e 166), em seu LMC, o seu estoque escriturado em relação aos combustíveis, datado de 31/12/2009, teria ficado impreciso, e este estoque impreciso teria servido de base para escrituração do livro Registro de Inventário. Afirma que o LMC e o Registro de Inventário foram refeitos de acordo com as referidas notas fiscais. Que em consequência das modificações por si, contribuinte, efetuadas, o estoque escriturado ficou conforme as medições efetuadas em 31/12/2009. Quanto ao estoque físico levantado em 18/05/2010, aduziu que normalizar-se-ia com as Notas Fiscais n.ºs 011105 e 011106 de 06/04/2010 (DANFES às fls. 161 e 162), e que, segundo afirmou, também não foram lançadas tempestivamente por um seu lapso, e que o estoque físico teria sido assim “regularizado” com o lançamento no seu LMC, conforme cópia da página 7 do seu LMC que anexa à fl. 67 dos autos. Concluiu pedindo o cancelamento do Auto de Infração.

O contribuinte anexou documentos às fls. 158 a 182.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 185 a 187, contestando as alegações defensivas e pedindo o julgamento pela procedência do Auto de Infração.

O julgamento unânime em primeira instância manteve integralmente o Auto de Infração, conforme Acórdão n.º 0054-03/11, às fls. 188 a 191. Em seu voto assim se expressa o digno Relator:

O presente Auto de Infração é decorrente de levantamento quantitativo de estoques, em exercício aberto, sendo exigido imposto por responsabilidade solidária e por antecipação tributária, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária (infrações 01 e 02).

Observe que na realização de levantamento quantitativo de estoques são conferidas as quantidades de entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em determinado período, tendo como referências o estoque inicial e o estoque final constantes do inventário.

No caso em exame, trata-se de levantamento quantitativo de estoque dos combustíveis diesel e gasolina, tendo sido utilizados pela autuante os dados constantes no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, que destinado ao registro diário dos estoques e movimentação de compra e venda de produtos.

Observe que no mencionado livro deve ser registrado, dentre outros dados, o estoque físico de abertura em cada dia, de acordo com a medição realizada, além do estoque de fechamento, devendo indicar os volumes apurados nas medições físicas realizadas. Portanto, a utilização dos dados constantes no LMC deve ser aceita, por constituir um livro de escrituração diária obrigatória, inclusive para efeito de fiscalização do Departamento Nacional de Combustíveis – DNC.

Em relação ao diesel, foi exigido na primeira infração, o ICMS no valor total de R\$2.014,08, com data de ocorrência em 18/05/2010. Foi realizado o levantamento de estoque, conforme quadro resumo à fl. 07, apurando o ICMS normal no valor de R\$1.406,48. Também foi realizado um levantamento do diesel aditivado, tendo sido apurado pelo autuante diferença entre o estoque escriturado no LMC e a contagem física realizada no momento da fiscalização, encontrando-se uma diferença de entrada do produto sem nota fiscal, sendo exigido o imposto no valor de R\$607,60, conforme demonstrativo à fl. 13.

O autuado alegou que, em decorrência da falta de escrituração no LMC das Notas Fiscais de números 009285 e 009286, emitidas em 26/12/2009 (fls. 165/166 do PAF), o estoque escriturado em relação aos combustíveis, datado de 31/12/2009, ficou impreciso, o que serviu de base para escrituração do livro Registro de Inventário. Afirma que o LMC e o Registro de Inventário foram refeitos de acordo com as referidas notas fiscais. Em consequência das modificações efetuadas o estoque escriturado ficou conforme as medições efetuadas.

Não acato os argumentos defensivos, haja vista que as mencionadas notas fiscais não podem ser incluídas no levantamento quantitativo porque se referem ao exercício de 2009, e o inventário não tem o objetivo lançar notas fiscais e sim, de arrolar as mercadorias existentes no estabelecimento quando do levantamento, que deve ser realizado no final do exercício. Deve refletir a contagem física efetuada pelo contribuinte, inexistindo possibilidade de nova apuração em momento posterior, devido à continuidade das atividades do estabelecimento.

Quanto à gasolina comum, o ICMS foi apurado no valor total de R\$23.141,24, com data de ocorrência em 01/05/2010. Foi exigido imposto no valor de R\$17.491,65 sobre a gasolina comum, decorrente da diferença

entre o estoque final de 31/12/2009, lançado no LMC e o estoque inicial de 01/01/2010 registrado no mesmo livro, tendo em vista que houve acréscimo sem comprovação da entrada do combustível, conforme fls. 18, 55 e 57 dos autos. Também foi apurado débito do imposto no valor de R\$5.649,59, em relação à gasolina aditivada pelo mesmo fato, ou seja, diferença entre o estoque final registrado no LMC em 31/12/2009 e o estoque inicial constante no mesmo livro em 01/01/2010, tendo ocorrido acréscimo sem comprovação da entrada do combustível, conforme fls. 24, 64 e 66 do PAF.

Em relação ao imposto exigido com data de ocorrência em 17/05/2010, no valor de R\$3.203,14, foi apurada pela fiscalização, diferença entre o estoque de gasolina aditivada registrada no dia 18/05/2010 e a contagem física realizada neste mesmo dia, tendo sido apurado um acréscimo de combustível de 5.044,00 litros sem comprovação da entrada do combustível, conforme fls. 25, 69 e 71 do PAF.

O autuado alegou que a diferença apurada normaliza-se com as NFs 011105 e 011106, de 06/04/2010 (fls. 161/162), que por lapso não foram lançadas. Observo que as mencionadas notas fiscais encontram-se escrituradas no livro Registro de Entradas, conforme fotocópia à fl. 136 dos autos. Como salientou a autuante, o estoque tomado como inicial no dia 18/05/2010 não é o escritural, mas o resultante de medição física, conforme consta no campo próprio do LMC, ou seja, o levantamento fiscal foi efetuado com base em documentos apresentados pelo contribuinte e no estoque físico medido e registrado no LMC, em 18/05/2010. Assim, não é acatada a alegação defensiva, com a escrituração refeita pelo autuado, após o resultado da fiscalização.

Concluo pela subsistência da primeira infração, considerando os que os valores exigidos foram apurados nos demonstrativos elaborados pelo autuante com base nos documentos e livros fiscais apresentados pelo defendente e não foram acostados aos autos documentos suficientes para elidir a cobrança do imposto apurado por meio do levantamento fiscal.

O segundo item do Auto de Infração é consequência da primeira infração, tendo em vista que se trata de levantamento fiscal efetuado com combustíveis (diesel e gasolina), mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Neste caso, tendo sido 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 (infração 01), além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infração 02), conforme estabelece o art. 10, inciso I, alíneas “a” e “b”, da Portaria 445/98.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

Inconformado com a Decisão proferida, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 200 a 206, reproduzindo as suas alegações da impugnação originária. Em apertada síntese o recorrente repete as alegações defensivas acerca das Notas Fiscais n^{os} 009285 e 009286, embora na impugnação tenha citado que teriam sido emitidas em 26/12/2009, e em sede de Recurso Voluntário aduza que foram emitidas em “26/09/2010”. Novamente alega que se tais notas fiscais fossem computadas para efeito de escrituração de seu livro Registro de Inventário e de seu LMC, isto faria com que as medições realizadas em 31/12/2009 estivessem corretas. Repete a alegação defensiva inicial no sentido de que as Notas Fiscais n^{os} 0011105 e 0011106, de 06/04/2010, também não teriam sido computadas no levantamento fiscal efetuado, e que a situação seria de “tudo com regularização no LMC”. Discorre acerca de levantamento quantitativo de estoque, imputação de responsabilidade com aplicação do instituto jurídico da responsabilidade, pagamento do imposto pelo adquirente. Aduz que com a comprovação das notas fiscais já mencionadas o Auto de Infração teria perdido o objeto. Diz que não teriam sido consideradas devidamente as aferições e a possibilidade de evaporação. Fala em volatilidade de combustíveis e em alteração de seus estoques. Diz que as notas fiscais foram emitidas sem mácula, escrituradas e contabilizadas, sem sonegação. Afirmar que seus livros Registro de Entradas atestam a omissão da fiscalização. Fala sobre rigor da fiscalização, necessidade de consideração do LMC no levantamento fiscal. Disserta sobre confisco, arbitrariedade, paz social, obrigação tributária da distribuidora e a necessidade de que o Estado alcance quem realmente se locupletou, deixando de cumprir a obrigação tributária. Cita os artigos 121 e 128 do CTN.

Fala na necessidade de diligência pela ASTEC para verificar se as notas fiscais mencionadas teriam sido devidamente computadas pelo autuante, e que a JJF não verificou isto.

Cita textos de tributaristas sobre substituição tributária. Alonga-se sobre o tema. Aduz que agiu de boa fé.

Conclui pedindo que a Decisão da JJF seja modificada julgando-se o Auto de Infração improcedente, ou mesmo aplicando-se multa por descumprimento de obrigação acessória a teor do artigo 158 do RPAF/99, por não ter existido falta de recolhimento de imposto por si, Recorrente, uma vez que já teria adquirido os produtos com ICMS já incluso por força da substituição tributária. Afirmo que se persistir dúvida por parte do Fisco, deveria ser realizada diligência, o que requer para verificar a veracidade do quanto alegado por ele, contribuinte, em suas manifestações no processo.

O recorrente anexa documentos às fls. 208 a 259.

A PGE/PROFIS emite Parecer à fl. 266 aduzindo que o recorrente argüi que os combustíveis já chegam ao posto com o ICMS recolhido por substituição; que alega que as aferições e a evaporação não foram consideradas; que as notas fiscais trazidas na Impugnação não foram consideradas e que, em sendo aceitas, reduziriam a zero as omissões apuradas.

A digna Representante da PGE/PROFIS afirma que o trabalho fiscal foi realizado com base nas informações trazidas pelo contribuinte. Que não é possível acatar as notas fiscais apresentadas para alterar o levantamento quantitativo, já que esse reflete a realidade do estoque em determinado dia, não sendo possível a recontagem. Que as aferições precisam ser lançadas no LMC para serem aceitas, o que não ocorreu. Que a alegação de que o ICMS já havia sido recolhido por substituição não se aplica, já que o levantamento quantitativo de estoque apurou mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, o que comprova a falta de recolhimento do imposto.

Conclui opinando pelo Improvimento do Recurso Voluntário interposto.

VOTO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte no sentido de modificar a Decisão da 1ª Instância no que tange às duas infrações imputadas.

Preliminarmente, indefiro o pedido de realização de diligência, nos termos do artigo 147, inciso I, alínea “a”, do RPAF/BA, em razão de que as provas constantes deste processo são suficientes para a formação do meu convencimento. Assinalo, por devido, que embora o recorrente afirme que a Junta de Julgamento Fiscal não procedeu a diligência para verificação de fatos que trouxe em sua impugnação originária, não foi realizado pedido neste sentido quando de sua impugnação, tendo sido pedida a diligência, ora indeferida, apenas em fase de Recurso.

Verifico que estão presentes os pressupostos de validade processual, encontrando-se definidos o autuado, os montantes e os fatos geradores dos débitos tributários reclamados, não estando, o lançamento de ofício e o processo administrativo fiscal dele decorrente, incursos nas hipóteses previstas no artigo 18 do RPAF/99. Ademais ficou evidenciado, tanto da impugnação ao lançamento de ofício, quanto do teor do Recurso Voluntário, que o contribuinte entendeu as imputações, tendo recebido os demonstrativos atinentes às mesmas e exercido tempestivamente seu direito de defesa tendo, inclusive, pronunciado-se quanto ao mérito neste processo.

Assinalo, por oportuno, que está afastada da competência deste contencioso administrativo a apreciação de constitucionalidade, e de legalidade de dispositivo normativo em vigor, nos termos do artigo 125 do Código Tributário do Estado da Bahia – COTEB. Quanto ao instituto da antecipação tributária por substituição, da responsabilidade solidária, e dos respectivos mecanismos de exigência de imposto, trata-se de matéria de reserva legal, e neste Estado encontra-se sob regência da Lei nº 7.014/96, em especial nos seus artigos 6º e 8º.

No mérito, não merece reparo a Decisão recorrida.

Tal como já exposto na descrição das imputações e afirmado pela digna Representante da PGE/PROFIS em seu Parecer nos autos deste processo, trata-se de detecção de aquisição de mercadorias sem a devida documentação fiscal, em auditoria de levantamento de estoque. Restando comprovada a irregularidade quanto ao cumprimento da obrigação acessória de emissão de documentos fiscais nas operações sob incidência do ICMS, resta também comprovada a falta do recolhimento do imposto devido em razão da realização das mesmas operações. Assim não se trata, apenas, de falta de cumprimento de obrigação acessória, e sim de falta de cumprimento de obrigação principal detectada esta, também, por falta de cumprimento da obrigação acessória de execução de operação de circulação de mercadorias, sujeitas à incidência do ICMS, indevidamente desacompanhadas de documentação fiscal.

Esclareço, de antemão, ser irreal a alegação do recorrente quanto a que as Notas Fiscais de nºs 00011105 e 00011106, emitidas em 06/04/2010, e cujos Documentos Auxiliares das Notas Fiscais Eletrônicas - DANFES estão anexados respectivamente às fls. 162 e 161 dos autos deste processo, não teriam sido computadas no levantamento fiscal realizado, posto que a primeira encontra-se incluída no demonstrativo fiscal de fl. 19, referente às entradas de gasolina, e a segunda encontra-se incluída no demonstrativo fiscal de fl. 14, referente a entradas de óleo diesel aditivado. A Nota Fiscal nº 000011460, cuja cópia foi também trazida aos autos pelo recorrente, à fl. 160, está computada no mesmo demonstrativo de entradas de gasolina, à fl. 19. Portanto, falece razão à Recorrente neste aspecto.

Quanto às Notas Fiscais nºs 000009285 e 000009286, emitidas na realidade em 23/12/2009, e não em 26/12/2010, e cujos DANFES estão às fls. 65 e 66, observo que o período objeto do levantamento quantitativo de estoque realizado é de 01/01/2010 a 18/05/2010, conforme demonstrativos fiscais de fls. 07 a 30, e contagem física de estoque com demonstrativo assinado pelo sujeito passivo em 18/05/2010, e por este motivo não há como computar, no levantamento fiscal, tais documentos de entradas de combustíveis para o exercício de 2010, exercício este já posterior àquele em que ocorreram tais entradas no estabelecimento, realizadas ainda em 2009. As entradas que foram corretamente computadas pelo Fisco deram-se no período de tempo objeto do levantamento, ou seja, 01/01/2010 a 18/05/2010. Se o levantamento quantitativo de estoque dissesse respeito a 2009, aí então estas entradas de 2009 deveriam ser computadas, mas não é esta a situação em lide.

Assinalo que as quantidades de produtos do estoque final do exercício de 2009, a ser registrado na data oportuna por contribuinte do ICMS, nesta situação incluído o recorrente, é aquele existente fisicamente no estoque na data do encerramento do exercício financeiro da empresa, exercício findo, ou seja, em 31/12/2009. Estoque escriturado pelo contribuinte do ICMS deve espelhar realidade física, ou seja, a realidade do momento da contagem das unidades existentes fisicamente neste estoque. Não se trata de ajuste matemático a ser feito computando-se quantidades de produtos registrados em notas fiscais de entradas, ou de saídas.

Ainda que o contribuinte não haja registrado, ou mesmo registrado em duplicidade, ou com erro, quantidades de produtos constantes de discriminações de notas fiscais de 2009, seja de notas fiscais de entradas, ou de saídas, isto em nada influencia a quantidade de produtos que este mesmo contribuinte tenha encontrado fisicamente em seus tanques de combustível na data de 31/12/2009. O estoque de produtos cuja quantidade foi fisicamente verificada pelo sujeito passivo, foi por este escriturado em 31/12/2009. Este é o ponto de partida da auditoria realizada. Esta quantidade fisicamente verificada pelo sujeito passivo não pode ser alterada escrituralmente, pois não se trata, como já dito, de resultado de soma, ou de subtração, de quantidades. Trata-se da quantidade fisicamente existente no momento do encerramento do exercício financeiro do contribuinte, em 31/12/2009. Por este motivo, a apresentação dos DANFES relativos a 2009 em nada altera o levantamento fiscal realizado, e agiu com acerto o preposto fiscal, bem como decidiu corretamente a Junta de Julgamento Fiscal, ao não aceitar o alegado refazimento, praticado de forma indevida pelo recorrente, dos dados pelo mesmo contribuinte escriturados originalmente em seu LMC.

A fiscalização foi realizada com base nos livros e documentos do contribuinte, tendo sido considerados todos os dados registrados regularmente. A auditoria seguiu a tramitação normal, tendo sido os demonstrativos fiscais entregues ao sujeito passivo quando de sua cientificação da autuação, e este nada trouxe, aos autos deste processo, que pusessem em dúvida a correição do procedimento fiscal realizado.

Por tudo quanto exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para declarar mantida a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **299689.0011/10-1**, lavrado contra **AUTO POSTO PIONEIRO LTDA. (POSTO PIONEIRO)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$36.756,93**, acrescido das multas de 60% sobre R\$8.398,47 e 70% sobre R\$28.358,46, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de dezembro de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA – RELATORA

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. DA PGE/PROFIS