

A. I. N° - 151301.0027/09-1
AUTUADO - EUNICE BELA DOS SANTOS
AUTUANTE - DAVI BORGES AZEVEDO
ORIGEM - INFAZ CRUZ DAS ALMAS
INTERNET - 12.05.2011

4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF N° 0099-04/11

EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. EXERCÍCIO FECHADO. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA DE RESPONSABILIDADE DO PRÓPRIO SUJEITO PASSIVO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido os produtos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo, conforme prevê a legislação em que se enquadram as infrações na forma tipificada no auto de infração em análise. Reduzido o valor da autuação em face de ajuste no levantamento de estoque em diligência fiscal. Infrações caracterizadas. **2. MULTA. DOCUMENTOS FISCAIS.** Falta de apresentação quando intimado. Deferido o pedido de diligência e rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide, lavrado em 30/12/2009, apura os seguintes fatos:

1. Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$30.980,43, acrescido da multa de 70%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias (óleo diesel) 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2008);
2. Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação Tributária no valor de R\$8.624,95, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias (óleo diesel) de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado em levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2008);
3. Falta de recolhimento de ICMS no valor de R\$43.945,28, acrescido da multa de 70%, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias (gasolina) 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2008);

4. Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação Tributária no valor de R\$13.034,17, acrescido da multa de 60%, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado em levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2008);

5. Deixou de apresentar Documento (s) Fiscal (is), quando regularmente intimado. Multa de R\$460,00.

O autuado, na defesa (fls. 158 a 166), descreve as infrações e diz que o autuante levantou números irreais, desconhecendo que a ST fora cumprida, pois os pagamentos dos combustíveis são feitos já com os impostos. Desprezou a legislação da ANP e, no referente às aferições, o LMC.

Aduz que o levantamento efetuado é desencontrado, por não considerar notas fiscais que acosta, nem o LMC, nem o Livro Registro de Notas Fiscais, documentos do período fiscalizado. Ilustra que o fisco não considerou as entradas de acordo com as notas fiscais e o LMC, manipulando as próprias notas fiscais. O autuante não aguardou a entregas dos livros e lavrou o auto sem verificar todas as notas e os livros que estariam disponíveis no posto. Diz que o auto é absurdo já que as ditas notas fossem ontabilizadas e não pode pretender cobrar imposto já recolhido pela distribuidora e que existem documentos que acobertam toda a operação.

Alega que os demonstrativos não têm sentido e deve-se a erro, ou falta de análises em documentos e se isso for verificado se verá que o imposto foi recolhido.

Fala que o fato gerador do imposto ocorreu quando o produto saiu da Distribuidora por antecipação não se podendo considerar erros na escrituração das notas no levantamento fiscal ou defeitos de escrituração para se cobrar novo imposto.

Faz considerações sobre a atividade de revenda de combustíveis para que o CONSEF reforme o auto de infração. Pontua as peculiaridades: 1) Variações ocorridas na compra, transporte e armazenamento, distribuindo essas em: a) Recebimento e transporte do produto descrevendo as regras da NBR 5992 (Res. 6-70), exemplificando que a gasolina comprada à temperatura de 27° C e densidade de 750 gr/litro, quando comercializada a 29°C pode ter volume reduzido em 0,21%; b) Evaporação no armazenamento de gasolina que a Portaria NBR 283/80 do CNP, prevê abate diário de até 0,6% do volume estocado; c) Instrumento de Medição dos Tanques que feita com varas apresenta distorções entre os volumes comprados e comercializados. 2) Variações ocorridas na comercialização: Diz que o Ibametro realiza aferição nos bicos de abastecimento ao consumidor com baldes de 20L, permitindo-se uma variação de +/- 100 ml, equivalente a +/- 0,6% na comercialização. 3) Sujeição de problemas com os encerrantes das bombas: Alega que o PR é suscetível de alterações nos encerrantes das bombas medidoras por conta de queda de energia ou problemas mecânicos, o que não foi considerado no levamento fiscal.

Repisa que pode ter ocorrido erros que vieram determinar a contaminação do auto. Alega que a manipulação da legislação da ANP pela Fazenda Estadual da Bahia é nula, quando anterior ao Convênio de 02/10/2003, acrescentando que fiscalização anterior já adotou as posturas impostas pelo Convênio, e, no caso corrente, quando foi feito o levantamento fiscal existia o dito convênio, sendo que toda legislação do comércio de combustíveis tem que ser considerada, sob pena de que os atos praticados sejam nulos, já que o estado não poderia retirar somente partes que lhe interessa da legislação.

Defende que não houve fato para sustentar o auto lavrado sem levar a legislação da revenda de combustíveis, buscando multa confiscatória, notadamente por ter sido o imposto recolhido por antecipação, por ficção legal, e os enganos cometidos pela fiscalização, como demonstrados pelos documentos que acosta, podem ser atestados pela ASTEC.

Acrescenta que, por absurdo, descartada a possibilidade de afastamento da responsabilidade por solidariedade da autuada, ter-se-ia que considerar que a responsabilidade pelo eventual não recolhimento do imposto, bem como a antecipação, seria da Distribuidora, afastando-se, portanto, a multa aplicada, atendo-se somente ao principal e aos juros moratórios, pois o art. 112 do CTN estabelece que a interpretação deve ser a mais favorável ao acusado, no caso, o posto revendedor. Também o Dec. 7.629/99, art. 2º, § 2º, dispõe que o cumprimento deve ser o menos oneroso para o requerente.

Concluindo, pede que lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, tudo para que o auto de infração seja julgado improcedente. Por cautela, requer, ainda, acaso não considerado improcedente, que a multa seja descaracterizada, pois o correto seria a aplicação de multa acessória pela emissão de nota ao invés do cupom fiscal.

Também requer a nulidade dos demonstrativos do autuante, em razão de macularem a legislação, não podendo o estado usar “dois pesos e duas medidas” aplicando as normas da ANP somente em parte, naquilo que prejudica o autuado.

Por fim, requer o direito de ser intimado de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação a ser apresentada pelo autante, sob pena de nulidade processual.

Na informação fiscal de fls. 1188 e 1189, o autuante rebate a defesa dizendo que o contribuinte:

1 - Foi intimado em 28/07/2009 e não a atendeu, o que impossibilitou fiscalizá-lo naquele trimestre. Nova OS foi emitida e intimou o contribuinte em 06/10/2009, e o mesmo demonstrou dificuldade para apresentação dos documentos solicitados. Após várias cobranças apresentou a documentação incompleta, o que impossibilitou a ação fiscal do período integral. Logo, o argumento defensivo de que o autuante não aguardou ou não solicitou a entrega dos documentos não merece consideração.

2 - Informa que realizou o levantamento com o pouco material apresentado, sendo que: a) Com relação ao óleo diesel, foram apresentados os LMCs e as notas fiscais de entradas do exercício de 2008. As fls. 10 e 11 do PAF mostram que o contribuinte adquiriu 36.500 litros do combustível em todo exercício e vendeu somente para uma prefeitura da região entre setembro a dezembro, 66.782 litros (fls. 60 a 79) e mais 31.596 litros vendidos pelos bicos das bombas (fl. 09), totalizando saídas de 98.379 litros, o que significa que vendeu mais que comprou sem comprovar a origem do produto, ressaltando que não fiscalizou mais da metade do exercício de 2008, devido a não apresentação das notas fiscais. Mantém as infrações 01 e 02.

b) com relação à gasolina (fls. 81-83), foram apresentadas notas fiscais de entradas dos meses junho a dezembro de 2008 e notas fiscais de saídas dos meses setembro a dezembro de 2008. As fls. 82-83 mostram que o contribuinte adquiriu 79.500 litros no período maio a dezembro e vendeu para uma prefeitura da região, no período setembro a dezembro, 72.861 litros (fls. 134-154), e mais 73.626 litros vendidos pelos bicos da bomba (fl. 81), totalizando as saídas em 148.372 litros. Com isso, deixou de apurar as entradas e saídas equivalentes à metade do exercício de 2008. Também mantém as infrações 03 e 04.

3 - Diante dos fatos, presume que, tanto na apuração do óleo diesel como na gasolina, as omissões de entradas resultariam em quantidades bem maiores se toda documentação tivesse sido apresentada. Diz que o contribuinte “engrossou” o processo anexando centenas de cópias dos LMCs que não tem relação com as infrações apuradas. Observa que não foram anexadas cópias das notas fiscais de saídas nem de entradas. Também mantém a infração 05.

4 - Diz que o contribuinte não apresentou dados reais que pudessem alterar as quantidades e valores apurados e mantém o auto de infração na íntegra.

À fl. 1192, em pauta suplementar o PAF foi convertido em diligência à ASTEC para analisar os elementos trazidos aos autos pelo contribuinte a fim de verificar a consistência do levantamento quantitativo elaborado pelo autuante, inclusive se o mesmo abarcou toda a documentação pertinente ao período e as peculiaridades relativas às mercadorias objeto da ação fiscal.

Às fls. 1194 a 1197 o auditor diligente João Vicente Costa Neto apresenta o Parecer nº 201/2010, onde informa que os elementos integrantes do presente processo como demonstrativos, planilhas, cópias de notas fiscais e cópias do LMC serviram de base e foram suficientes para a elaboração do trabalho da diligência, conforme descreve:

- Alegação do contribuinte: que o levantamento quantitativo é desconstruído por não considerar notas fiscais (rol que acosta), LMC, nem o livro Registro de Notas Fiscais do período 2008 e 2009, que acosta;

Analisando os documentos de fls. 172-1184, a seu ver, não agregam valor na elucidação das ocorrências de omissão de entrada sem nota fiscal destacadas no levantamento quantitativo elaborado pelo autuante (fls. 09 e 81). Quanto às notas fiscais que alega ter acostado juntamente com a defesa (fl. 159), e, que diz não consideradas pelo autuante na ação fiscal, informa que tais notas não estão no PAF.

Quanto ao LMC e ao livro Registro de Notas Fiscais, diz que não logra efeito as considerações do autuado quanto à falta de observação pelo autuante, uma vez que a ação fiscal foi de execução de Roteiro de Auditoria de Estoque Fechado, período 2008 até setembro de 2009, e como tal, foram observados, sim, apenas as folhas necessárias ao desenvolvimento do trabalho fiscal. Essas folhas do LMC são as 15 (31/12/2007) e 46 (31/12/2008), para o produto Diesel Comum; e as fls. 85 (31/12/2007) e 116 (31/12/2008), para Gasolina Comum.

Relativamente aos demonstrativos de notas fiscais de entradas e saídas, são demonstradas planilhas acostadas às fls. 10 e 11, para diesel comum e, às fls. 82 e 83, para gasolina comum. As notas fiscais de entrada (fls. 10 e 82) foram obtidas do banco de dados de notas fiscais eletrônicas da SEFAZ. Por outro lado, as notas fiscais de saídas (fls. 11 e 83) foram obtidas no próprio autuado no processo da ação fiscal.

Neste aspecto, ao seu ver, o autuado não contesta as notas fiscais destacadas, porém deixa entender que o autuante deixou de considerar outras notas fiscais no levantamento, entretanto não indica quais, nem tampouco apresenta cópia ou outros elementos que justifique contestar o levantamento quantitativo de estoque objeto da diligência fiscal.

- Alegação do contribuinte: (i) que o autuante levantou números irreais, desprezando a legislação da ANP no que se refere às aferições e escrituração do LMC; (ii) que não foram consideradas no levantamento a evaporação e as aferições obrigatórias.

Diz que neste aspecto o autuado tem razão, pois a Portaria nº 283/80, do CNP, prevê abate diário de até 0,6% do volume estocado da gasolina em função das perdas por evaporação no armazenamento e manuseio do produto. Ocorre que, para usufruir de tal previsibilidade, torna-se obrigatório o registro diário dessa perda no LMC, mas o autuado não registrou perdas, o que significa dizer, literalmente, que não houve perdas no armazenamento e manuseio da gasolina.

Entretanto, observa o diligente que se houvesse registro, o resultado do levantamento quantitativo aumentaria o valor do imposto lançado.

Do mesmo modo, diz que o contribuinte também tem razão quanto às aferições que lhe favoreceriam. Porém, não havendo registro de aferições no LMC, o que indica que os bicos das bombas funcionam dentro da normalidade, concluindo não justificar a demanda do contribuinte.

- Levantamento Quantitativo de Estoque

Registra que a documentação acostada pelo impugnante não modifica os resultados do levantamento original. Não obstante, reconstituiu o levantamento quantitativo de estoque (fls.

1198 e 1199), à luz das documentações utilizadas pelo autuante corrigindo erro na quantidade de gasolina comum em 2008, o que altera o resultado da infração 03 de R\$43.945,28 para R\$42.842,72 e da infração 04 de R\$13.934,17 para R\$12.707,15.

Intimados para conhecimento do resultado da diligência (fl. 1202) o autuante e o autuado ficaram silentes.

VOTO

Este Auto de Infração cuida da falta de pagamento de ICMS, relativamente a compras de combustíveis efetuadas sem documentos fiscais apurada por levantamento quantitativo de estoque em exercício fechado (2008) e multa por falta de apresentação de documentos fiscais.

Compulsando os autos, antes de analisar o mérito do lançamento vejo que a preliminar de nulidade suscitada pelo impugnante em razão da ação fiscal inicial ter sido elaborada sem atender integralmente a legislação da Agência Nacional de Petróleo como prevê o convênio firmado em 02 de outubro de 2003, foi superada com a diligência fiscal efetuada pela ASTEC, pois o respectivo parecer informa que o lançamento observou a legislação citada em relação à perda por evaporação e aferições de combustíveis que, obrigatoriamente, hão que ser registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC.

Concluo que a auditoria foi realizada de acordo com os procedimentos recomendados para o segmento de comércio a varejo de combustíveis, disciplinados pela ANP – Agência Nacional de Petróleo (Portarias DNC 26/1992 e ANP 116/2000) e pela SEFAZ/BA, que já tratou da matéria nos Pareceres 3820/2002, 327/2005 e 7754/2005.

Quanto às aludidas perdas, é necessário observar que as quatro infrações constituídas no procedimento fiscal de levantamento de estoques são por omissão de entradas, onde restam declaradas as obrigações principais às mesmas relativas. Tendo em vista que as perdas possuem natureza idêntica à de saídas, se acaso houvesse registros de perdas no LMC e elas fossem consideradas nos cálculos como pretende o impugnante, isto apenas agravaria as quatro infrações em que se exige imposto, o que, de certa forma, o próprio impugnante atesta as infrações, pois equivocadamente alega fato que se existisse como argui, seria uma desfavorável confissão.

Considerando: a) que o impugnante alega que as diferenças apuradas na ação fiscal decorrem de: i) erro no levantamento fiscal sem, contudo, apontá-los; ii) omissão de análises em documentos fiscais, em especial de notas fiscais que disse juntar aos autos, mas que nele não se encontram; iii) omissão de análise do LMC e livro de Registro de Notas Fiscais que juntou aos autos, mas que foram analisados pelo fisco por ocasião da diligência fiscal deferida conforme sua solicitação; iv) não consideração de variações ocorridas na compra, transporte, armazenamento e na comercialização que não se confirmam em obrigatórios registros na escrituração competente; v) sujeição de problemas com encerrantes das bombas que também não estão provadas nos autos; b) que a diligência fiscal efetuada por preposto da ASTEC conforme solicitação do autuado, corrigiu os erros do levantamento original, conforme o Parecer nº 201/2010 (fls. 1194-1199); c) que intimado do resultado da diligência fiscal (fl. 1202), o autuado permaneceu silente, dando asas à previsão contida no art. 140 do RPAF (“O fato alegado por uma das partes, quando a outra não o contestar, será admitido como verídico se o contrário não resultar do conjunto das provas.”); d) que não observo irregularidade no procedimento fiscal levado a efeito para ajuste do lançamento tributário das infrações apuradas por levantamento quantitativo de estoques, acolho como correto o novo valor apontado como devido na diligência fiscal citada, conforme demonstrativo de débito exposto na fl. 1197.

Desse modo, não pode ser acolhida a alegação defensiva de que somente adquiriu suas mercadorias mediante nota fiscal e que não seria devido nenhum valor de ICMS, uma vez que tais alegações não foram confirmadas nos papéis de trabalho elaborados tanto na ação fiscal original como pelo diligente da ASTEC ao aplicar o roteiro de auditoria de estoque.

Quanto à impossibilidade de se exigir imposto por se tratar de produtos sujeitos ao regime de substituição, razão não assiste ao impugnante, pois, constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido os produtos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo, conforme prevê a legislação em que se enquadram as infrações na forma tipificada no auto de infração em análise.

No que se refere à infração 05, também vejo que do contexto dos autos ela se confirma, uma vez que nem por ocasião da defesa - embora afirmando juntada -, o contribuinte trouxe aos autos a documentação complementar que, implicitamente admite não ter apresentado oportunamente sob a alegação de que “o autuante não quiz aguardar a entrega dos livros e lavrou o auto sem verificar as notas e livros que estariam disponíveis no posto”. Portanto, não protestando quanto a um intervalo de 72 (setenta e dois dias) entre as intimações fiscais para apresentar a documentação fiscal requisitada em prazo legal de 48 (quarenta e oito horas), é indiscutível a caracterização infracionária.

Quanto ao argumento de confiscatoriedade da multa sugerida pelo descumprimento da obrigação principal, além de ser a prevista na legislação específica para as infrações, o art. 167 do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, no seu inciso I, reza que não se inclui na competência deste Órgão administrativo julgante a declaração de inconstitucionalidade de normas.

Diante do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, que para as infrações relativas às omissões de entradas que restam confirmadas passa a ter o demonstrativo de débito constante na fl. 1197, além da multa relativa à infração 05, que confirmo aplicação.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº. **151301.0027/09-1**, lavrado contra **EUNICE BELA DOS SANTOS**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$95.155,25**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 73.823,15 e de 60% sobre R\$ 21.332,10, previstas no art. 42, incisos III e II, alínea “d” 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 inciso XX, do mesmo artigo e lei citados, e dos acréscimos moratórios na forma prevista na Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de abril d 2011.

EDUARDO RAMOS DE SANTANA – PRESIDENTE

JORGE INACIO DE AQUINO – RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR