

PROCESSO - A. I. Nº 298742.0007/09-5
RECORRENTE - DERIVADOS DE PETRÓLEO SERGY LTDA.
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0141-01/10
ORIGEM - INFAS SANTO AMARO
INTERNET - 29/02/2012

1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0039-11/12

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. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Infrações caracterizadas. Rejeitadas as preliminares de nulidade e não apreciadas as arguições de inconstitucionalidade no que se refere à exigência do imposto e à aplicação das multas. Mantida a Decisão recorrida. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Cuidam os autos de Recurso Voluntário interposto em face do acórdão em referência que julgou Procedente o Auto de Infração lavrado em 28/09/2009 para exigir ICMS no valor de R\$54.733,64, por imputar ao contribuinte duas infrações como abaixo descritas, ambas objeto do apelo recursal:

INFRAÇÃO 1 – deixou de recolher o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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 aberto, com data de ocorrência em 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$41.562,48, acrescido da multa de 70%;

INFRAÇÃO 2 – deixou de recolher o 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, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, com data de ocorrência em 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$13.171,16, acrescido da multa de 60%.

A lide foi dirimida pela instância “*a quo*” que proferiu julgamento às fls. 642/647 assim motivado:

“Constato que o lançamento de ofício se encontra revestido das formalidades legais, nele estando determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, tendo sido concedidas ao contribuinte todas as condições necessárias para que ele exercesse plenamente o contraditório e fizesse uso do seu direito de ampla defesa. Ademais, os demonstrativos elaborados pela fiscalização se sustentaram nos livros e nas notas fiscais disponibilizados pelo próprio sujeito passivo, o que afasta a alegação de que a autuante não teria juntado provas relativas ao levantamento levado a efeito. Deste modo, estando demonstradas de forma objetiva as imputações atribuídas ao sujeito passivo, descabe a argumentação concernente à inversão do ônus da prova, pois no caso em lide cabe ao autuado comprovar a improcedência das irregularidades apuradas, desde quando os elementos juntados na acusação têm o condão de comprovar as ocorrências que redundaram na exigência tributária.

Não vislumbro, por outro lado, a ocorrência de nenhuma ofensa ao princípio da verdade material, conforme alegado, uma vez que foram adotados todos os meios previstos no que pertine ao processo administrativo fiscal, visando oferecer plenas condições de o contribuinte exercer o contraditório de forma plena.

Igualmente não assiste razão ao defendente quando argumenta que a falta de uma robusta prova em favor dos fatos a ele atribuídos caracterizaria a nulidade do Auto de Infração, haja vista que foi acostado farto material probante aos autos pela fiscalização. Quanto à alegada falta de consideração de várias notas fiscais de entrada, tratarrei a respeito quando me reportar sobre o mérito da autuação.

Deste modo, restam afastados os pedidos de nulidade apresentados pelo autuado, considerando que o procedimento fiscal atende às determinações previstas no art. 39 do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, além do que, o autuado, exercendo o seu direito de ampla defesa e do contraditório, apresentou impugnação, quando demonstrou ter pleno conhecimento dos fatos arrolados na acusação fiscal que originou a lavratura do presente Auto de Infração.

Quanto à arguição de constitucionalidade do lançamento, ressalto que, com base no art. 167, inciso I do RPAF/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade. Ressalto, entretanto, que a exigência tributária, assim como as multas sugeridas, estão respaldadas na Lei nº 7.014/96.

No que diz respeito à argumentação de que as multas são confiscatórias e que contrariam os princípios da liberdade de iniciativa, ou de trabalho ou profissão, esclareço que as mesmas foram corretamente aplicadas ao presente caso, estando previstas na Lei nº 7.014/96, o que ocorre, de igual modo, com a exigência do imposto. Quanto à modificação do percentual sugerido, ao apelo da equidade, saliento que como se tratam de multas por descumprimento de obrigação principal, a sua apreciação é de competência da Câmara Superior deste CONSEF.

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, em exercício aberto, quando foram verificadas diferenças de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (combustíveis), fato que motivou a exigência do pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Observo que o contribuinte não apresentou uma impugnação objetiva no que se refere aos números apurados pela fiscalização, que representou os montantes consignados nas duas infrações que compõem o lançamento. A defesa baseou a sua insurgência na alegação de que o fisco estadual não teria considerado os volumes das perdas correspondentes à evaporação dos produtos; que não teria demonstrado de forma eficaz os números apurados; que teria se valido de uma medição rudimentar, que não refletia a realidade do contribuinte; e que teria deixado de apreciar diversas notas fiscais de aquisição, as quais juntou à peça impugnatória.

Após analisar os documentos anexados ao processo, assim como os demonstrativos elaborados pela fiscalização, concluo que os argumentos defensivos não podem prosperar. Em primeiro lugar, de acordo com as determinações contidas na Portaria nº 26/92 do DNC (Departamento Nacional de Combustíveis), que instituiu a utilização do LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis), o registro dos dados relativos à movimentação e às variações nos quantitativos dos produtos deve ser efetuado obrigatoriamente a cada dia. Tendo em vista que o contribuinte não consignou nesse livro nenhum dado atinente às possíveis perdas, a fiscalização não poderia considerar nenhum valor concernente a essa variável.

Quanto às alegações de que o fisco não teria demonstrado de forma convincente os resultados apurados no levantamento, basta uma análise das planilhas preparadas pela autuante para se constatar que essa afirmação não tem nenhuma pertinência.

No que concerne à insurgência a respeito do método de medição adotado durante a ação fiscal, vejo que a autuante esclareceu de forma bastante convincente que a régua que utilizou foi a mesma usada pelo contribuinte, que tem obrigação de medir o volume diário de cada produto comercializado, ressaltando que a Declaração de Estoque, preenchida quando da visita ao estabelecimento, foi acompanhada pelo contribuinte, que atestou a veracidade das informações ali contidas.

Por último, vejo que não assiste razão ao impugnante quando sustentou que diversas notas fiscais não haviam sido consideradas pela fiscalização. Como o levantamento de estoque compreendeu o período de 01/01/2009 a 15/07/2009, as notas fiscais apresentadas na defesa não poderiam efetivamente ter sido apreciadas pelo fisco, haja vista que se referiram a aquisições realizadas no período de 16/07/2009 a 31/07/2009. A única Nota Fiscal relacionada com o período fiscalizado se referiu à de nº. 222.895, de 06/07/2009, porém encontra-se arrolada no Demonstrativo das Notas Fiscais de Entradas (fls. 10 e 11), o que comprova que na fiscalização nenhum documento fiscal deixou de ser considerado.

Realço, assim, que os procedimentos conduzidos pela fiscalização apresentam sintonia com as regras estabelecidas na Portaria nº. 445/98 e no RICMS/BA (Decreto nº. 6.284/96), bem como atende às diretrizes emanadas da Portaria nº. 26/92, do DNC.

O autuado atua no comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente deveria receber as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação tributária. Entretanto, na situação em análise, exige-se corretamente o imposto devido, por solidariedade, bem como o ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), em razão da constatação da falta de registro, em sua escrituração, de entradas de combustíveis, ocorridas em seu estabelecimento.

As ocorrências citadas foram detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques dos produtos álcool, diesel e gasolina, com base nos registros constantes no LMC (Livro de Movimentação de Combustíveis) escriturado pelo contribuinte, bem como nos seus livros Registro de Inventário e Registro de Entradas e nas notas fiscais, elementos esses disponibilizados pelo próprio contribuinte, tendo sido apuradas quantidades de entradas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis.

Desta forma, estando convencido quanto ao acerto da fiscalização no tocante à exigência tributária, em decorrência da constatação da falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, mantenho as infrações na íntegra.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.”

Inconformado, o sujeito passivo interpôs Recurso Voluntário às fls. 657/664, mediante o qual, de início, arguiu a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que se tratam da base da autuação os levantamentos quantitativos de estoque, cujo período fiscalizado abrange o mês de julho de 2009. E se assim é e como esse mês tem 31 dias, os documentos abrangem todo o período respectivo. E que após a apuração das notas fiscais analisados pelo autuante, foi constatado que algumas notas fiscais não haviam sido examinadas conforme tabela de fl. 658, iniciada no dia 6/7 a 31/7, com total de R\$154.825,50, sendo R\$77.928,50 de gasolina, R\$51.237,00 de diesel e R\$25.660,00 de álcool.

Argumenta que a JJF entendeu que o levantamento quantitativo de estoque foi até o dia 15/07, o que disse discrepar do teor do lançamento de ofício, o que deve ser anulado se assim for, com a lavratura de nova autuação.

Acrescenta que, embora a JJF tenha afirmado que a autuante se valeu de livros contábeis/fiscais, mas que, em verdade, como se verifica às fls. 638/639, consta que a fiscalização se valeu de uma régua existente no seu posto de gasolina para apurar o levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria. Mas que também é verdade que o fiscal deveria ter apresentado uma tabela ou qualquer outro documento indicativo da forma e procedimento utilizado para realizar essa medição, o que não ocorreu e cerceou seu direito de defesa que tem como um das garantias basilares o contraditório.

Pontua que sequer foi citado qual a escala, tipo e modelo da régua medidora dos quais se valeu o autuante, e nem também o padrão ou sistema métrico da mesma régua, o que conduz a uma conclusão de que inexiste prova robusta do que está lhe sendo imputado.

Menciona que a declaração de estoque deveria constar tais esclarecimentos, o que não consta. Que discorda do que alegou a autuante na informação fiscal, de que ao assinar a medição, com ela concordou, e assim discorda vez que assinou dando o ciente como o fez com o Auto de Infração o que não significa anuência, tanto que apresentou impugnação e Recurso e nem tampouco desnecessidade de esclarecimentos pela fiscalização.

Transcreve Decisão da Inspetoria Regional de Tributação do Paraná cujo teor é de que é improcedente o levantamento quantitativo de estoque quando há sucessivas falhas.

Disse que é fato notório que durante a operação de aquisição de combustível exista perda por evaporação de aproximadamente de 2% (dois por cento) do total manuseado e que a refinaria desconsidera esse fato e exige o ICMS-ST sobre essa parte que evidentemente não foi vendida por ter evaporado, “*o que constitui na prática em crédito em seu favor*”, aspecto desconsiderado pela autuante que quando fez o levantamento já havia essa redução de 2% no valor volumétrico originário, o que é inaceitável, se verificando da tabela por si elaborada que essas reduções não foram computadas. Idem a questão da antecipação tributária, que foi desconsiderada.

Elucida que a expressão antecipação tributária decorre do imposto a ser recolhido antes da ocorrência do seu fato gerador, cujo instituto se vale da presunção para ocorrer tal antecipação. E como é empresa varejista, o fornecedor já reteve o ICMS de forma antecipada, e que a presente exigência fiscal está por se constituir em cobrança em duplidade.

Alude em seguida às multas de 60% e 70% sobre o que está lhe sendo exigido como principal o que tem caráter confiscatório, passando a transcrever o art. 150, IV da CF, e que as constituições antecedentes também vedavam o confisco, sobre o que citou doutrina do Prof. Sampaio Dória, aludindo aos princípios constitucionais tributários do não confisco e da capacidade contributiva. Alude ainda às lições de Bilac Pinto, Aliomar Baleeiro e Hugo de Brito Machado.

Alega que desde o Plano Real em julho de 1994 a infração foi reduzida a índices ínfimos e que em 1996 o governo Federal editou a Lei nº 9.298/96 que aboliu a prática de imposições de multas com índices não condizentes com a realidade econômica, e reduziu a 2% esse percentual de multa moratória incidente sobre qualquer prestação vencida.

Pugnou, por fim, pela decretação de nulidade de pleno direito da autuação, e ainda por cautela, pela sua improcedência.

A PGE/PROFIS através de sua ilustre procuradora, Dra. Maria José Ramos Coelho, posiciona-se às fls. 669/671 pelo acolhimento das razões recursais, considerando que houve ausência de precisão e clareza na definição temporal do fato gerador capaz de comprometer o direito constitucional à ampla defesa que deve ser rigorosamente respeitado num Estado de Direito, e que resta claro que a indiscutível falta de clareza da identificação do período autuado o que não foi saneado com a singela fundamentação pelos julgadores de primeiro grau, e que deverá ser declarada nula e os autos encaminhados ao digno autuante para retificação das datas do período autuado, com posterior abertura de prazo ao sujeito passivo para defender-se em consonância com o RPAF/99.

Às fls. 673/675 consta o despacho proferido pela ilustre procuradora assistente que discorda da posição do Parecer supra aludido, afirmando pela inexistência de nulidade, concluindo que o lançamento foi lavrado com clareza e precisão como disse se depreender da informação fiscal de fls. 638/639, e que a questão da falta de inclusão de diversas notas fiscais como o arguido pelo recorrente como fundamento para ser declarada a pretendida nulidade, foi devidamente enfrentada, passando a transcrever parcialmente os esclarecimentos prestados pelo autuante e em seguida o teor da fl. 646 do julgado de Primeira Instância, tendo por fim concluído pelo Improvimento da súplica recursal.

VOTO

Do exame dos autos, verifico que o Recurso Voluntário sob exame devolve a este Colegiado a análise acerca da nulidade arguida pelo contribuinte por ter considerado que houve cerceamento de defesa nos termos acima relatados, o que me conduz a examinar os papéis de trabalho que integram o auto de infração para fins de verificação se houve ou não a alegada imprecisão quanto à determinação do período autuado como asseverado pelo sujeito passivo e pela PGE/PROFIS no parecer de fls. 669/671.

Passo, assim, pormenoradamente, a analisar as peças processuais com fito de constatar se, realmente, houve cerceamento do direito de defesa, como alegado e se devo ou não acatar os fundamentos para posicionar-me pela nulidade da acusação fiscal.

Constatou, de início, que a alegação defensiva de que por corresponder o levantamento quantitativo corresponde ao mês de julho/2009, e que o período fiscalizado abrange todo o mês de julho/2009, que tem 31 dias, mas que o autuante não analisou todas as notas, o que teria tido o condão de excluir aquelas posteriores ao dia 15/7, o que estaria, segundo entendeu, por disperpar da autuação à Procuradora Assistente como exposto no referido Despacho de fls. 673/675.

De igual modo, atento para o teor contido na informação fiscal de fls. 638/639 que esclareceu, pontuadamente, que:

"O levantamento de estoque em aberto foi realizado no período de 01/01/2009 a 15/07/2009, conforme declaração de estoque anexada neste Auto na fl.23. A relação de notas fiscais apresentadas pelo contribuinte, com exceção da nota fiscal 222.895 de 06/07/2009, refere-se a aquisições ocorridas após 15/07/2009. Desta forma, o fisco não poderia considerá-las na realização do trabalho. Quanto à nota 222.895, observa-se que a mesma foi considerada na apuração do débito (vide fl.11)."

Vale a pena ressaltar que o contribuinte escriturou o LMC – Livro de Movimentação de Combustível de forma imprudente, sem a observância do previsto na legislação, o que gerou diferenças bem maiores do que as levantadas no Auto." Como foi comprovado que de fato, em alguns dias houve erro na escrituração do LMC, o Fisco para não prejudicar o contribuinte acatou os novos valores apresentados pelo autuado, que não soube explicar as diferenças encontradas no Levantamento de Estoque. Informou que o Fisco não considerou todas as notas fiscais de entradas, mas a defesa não apresentou nenhum elemento que comprovasse tal alegação "

Nesse contexto, não extraio fundamento algum para acolher a alegação de nulidade, até porque o contribuinte pôde exercer plenamente seu direito de defesa e assim de ter apresentado, se o quisesse, ampla documentação elisiva.

Logo, não procede a alegação de que houve imprecisão e insegurança no lançamento de ofício e, pois, que houve indefinição temporal do fato gerador, sem se poder olvidar que o período fiscalizado nem sempre coincide, necessariamente, com o período autuado, este que pode ser inferior àquele a depender do que foi constatado, no período analisado, pela fiscalização.

Posicionando-se acerca da alegação de nulidade por ter havido imprecisão quanto à forma e procedimento utilizado pela autuante para realizar a medição e que não teria havido esclarecimento quanto à escala, tipo e modelo da régua medidora, como o padrão ou sistema métrico da mesma régua, cuja ausência não teria assegurado ao contribuinte o completo conhecimento do que lhe está sendo imputado de modo a lhe garantir o exercício do contraditório, a alegação infiro que foi aleatória, distante dos reais fatos apurados.

Ora, a autuante ao fiscalizar utilizou-se, justamente, dos equipamentos de medição do próprio contribuinte, a exemplo da régua medidora, e na presença deste que a tudo acompanhou, passo a passo, no âmbito do estabelecimento – posto de gasolina -, quando ele, sujeito passivo, conduziu o autuante aos seus tanques e demais equipamentos e documentos correlatos, tendo firmado a medição ali realizada quando da sua conclusão, também na sua presença.

Neste passo, cabe transcrever os esclarecimentos de fl.639 prestados pela autuante, nestes termos:

"Alegar que o autuante utilizou instrumento inadequado para aferição do volume existente em cada tanque de combustível, é reconhecer que o próprio contribuinte utiliza de meios ilícitos para a realização desta aferição, já que a régua utilizada pela fiscalização é a mesma utilizada pelo contribuinte que tem obrigação de medir o volume diário de cada produto comercializado."

Rejeito também esta preliminar por ser insustentável.

Enfrentando o mérito, que gira sobre a responsabilidade do sujeito passivo quanto ao recolhimento devido por antecipação tributária em virtude do valor acrescido, dúvidas não remanescem, haja vista que, relativamente às entradas, foi constatada pelo fisco, no Levantamento Quantitativo de Estoque, lastreado no Livro de Movimentação de Combustível - LMC e nos livros de Inventário e de Entradas, fornecidos pelo próprio contribuinte, a ausência

dos respectivos registros em seus livros contábeis/fiscais, pelo que entendo que as razões de mérito devem ser rechaçadas.

No que tange a irresignação quanto às multas, correta a decisão da JJF, a uma por estarem previstas no RICMS-BA e por faltar a esta CJF competência material para declarar a constitucionalidade da penalidade imposta no lançamento de ofício, sendo desarrazoada a arguição, pelo recorrente que por força do Plano Real as prestações não podem ser impostas em percentual superior a 2%, por se tratar o ICMS de tributo e não de prestação decorrente de relações jurídicas firmadas sob a égide da legislação civil.

Do exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1^a 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 298742.0007/09-5, lavrado contra DERIVADOS DE PETRÓLEO SERGY LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$54.733,64, acrescido das multas de 70% sobre R\$41.562,48 e 60% sobre R\$13.171,16, previstas no art. 42, incisos III e II, alínea “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2012.

RUBENS BEZERRA SOARES - PRESIDENTE

ALESSANDRA BRANDÃO BARBOSA – RELATORA

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