

**A. I. N°** - 0362981-3/97  
**AUTUADO** - SPORT CAR COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO (DELSON A. MARTINS & CIA. LTDA.)  
**AUTUANTE** - REGINALDO CAVALCANTE COELHO  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTERNET** - 22/04/2003

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0127-03/03

**EMENTA: ICMS. 1.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIO FECHADO. ENTRADAS DE MERCADORIAS (ÓLEOS LUBRIFICANTES E GRAXAS) SEM DOCUMENTOS E OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Efetivamente, por se tratar de mercadoria sujeita à substituição tributária, a responsabilidade do pagamento do imposto seria do substituto tributário, desde que fosse possível a sua identificação, e as operações estivessem acobertadas por notas fiscais idôneas. Como não constam no PAF quaisquer elementos que comprovem o efetivo recolhimento antecipado do ICMS, este é devido pelo estabelecimento que adquiriu tais mercadorias, desacompanhadas de documentação fiscal. Diligente apura o cometimento de equívocos no levantamento fiscal, o que reduz o montante do ICMS exigido. **2.** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. OPERAÇÕES DE ENTRADAS FICTÍCIAS. **a)** DEVOLUÇÕES DE ÓLEOS LUBRIFICANTES E GRAXAS. EMISSÃO DE NOTA FISCAL DE ENTRADA EM DESCONFORMIDADE COM A LEGISLAÇÃO, VISANDO ACOBERTAR ENTRADAS SEM A DOCUMENTAÇÃO FISCAL. FALTA DE ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Exigência fiscal em duplicidade. Ilegitimidade passiva e insubsistência da autuação. **b)** NOTA FISCAL INIDÔNEA. ÓLEOS LUBRIFICANTES E GRAXAS. Comprovado que a Nota Fiscal é regular. Exigência fiscal em duplicidade e inconsistente. Ilegitimidade passiva. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, datado de 25/04/97, exige ICMS de R\$ 152.354,59, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Omissão de entradas de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, detectada através de levantamento físico dos estoques existentes, com ICMS no valor de R\$ 86.643,47 no exercício de 1996 e de R\$ 48.754,32 relativo ao período de janeiro a 04 de fevereiro de 1997.
2. Omissão de entradas de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, detectada através da emissão irregular de Notas Fiscais de Entradas (devoluções);

3. Omissão de entradas de mercadorias sujeitas à antecipação tributária evidenciada por registro de nota fiscal “fria”; ICMS de R\$ 5.967,00.

Sport Car Comércio de Derivados de Petróleo Ltda, sucessora de Delson A. Martins & Cia Ltda, através de patrono legalmente constituído, tempestivamente, ingressa com defesa, fls. 529 a 538, e aduz as seguintes razões de fato e de direito:

1. Inicialmente ressalta que a atividade comercial do autuado, com posto de revenda de combustíveis e lubrificantes, é direcionada para mercadorias sujeitas à antecipação tributária, derivados de petróleo, e que, deste modo, entradas e saídas de mercadorias não geram créditos nem débitos na sua conta corrente fiscal, desde quando a obrigação tributária principal – pagar ICMS- é antecipadamente satisfeita pelo autuado, com a inexorável retenção do imposto devido pela Distribuidora/fornecedora de seus produtos, a cada operação de venda realizada;
2. Que em 19 de abril de 1995, outra empresa do mesmo grupo empresarial, Dislubre Distribuidora Comercial de Lubrificantes para Autos Ltda, precisou transferir, em caráter de urgência, para o seu estabelecimento comercial, mercadorias (derivados de petróleo), em consequência da tromba d’água que se abatera sobre a cidade de Jequié; e que comunicou este fato à Inspetoria de Jequié, ao tempo em que providenciava a documentação respectiva;
3. Logo após, em questão de minutos, antes que chegasse a documentação, dois prepostos da Infaz/Jequié, lotados no serviço de trânsito de mercadorias, acorreram ao estabelecimento do autuado e a pretexto de terem recebido “uma denúncia anônima”, lavram o Auto de Infração nº 5566451, doc. 03, deixando-a como depositária de derivados de petróleo, no valor de R\$ 513.793,79, docs. 04 e 05 sobre os quais são exigidos ICMS, multa e acréscimos tributários;
4. Diz que aquele Auto de Infração, já foi julgado procedente, Resolução do Consef, nº 2816/96, inobstante ainda pendente de recurso nesta data;
5. Que o fisco pretende novamente, nesta autuação, tributar essas mesmas mercadorias, que se encontram no estabelecimento do autuado, face à sua condição de depositária, sob o equivocado argumento de ter ocorrido “omissão de entradas”;
6. Giza que o próprio autuante declara que as mercadorias sob comento estão com o ICMS pago antecipadamente, face à substituição tributária ocorrida com a Distribuidora/fornecedora (contribuinte substituta) e o autuado (contribuinte substituído), e que nenhum imposto poderia ser novamente exigido, sob pena de restar caracterizado o “bis in idem”;
7. Diz que se o fato relatado neste Auto de Infração fosse real, descaberia a nova exigência do tributo estadual, desde quando o ICMS foi pago, através do mecanismo da substituição tributária, e que restaria o fisco a imposição de penalidade pecuniária, para sancionar a irregularidade que seria o inadimplemento de uma obrigação tributária acessória.
8. Argumenta que de qualquer sorte, não está correto o levantamento fiscal, pois entre outros aspectos, deveria ser deduzida a parcela correspondente à autuação anterior, e a “omissão de entradas” cairia para R\$ 98.840,84.
9. Diz que o fisco não poderia arbitrar um lucro irreal de 30%, desde quando o valor de tais saídas é conhecido, e está grafado em cada nota fiscal emitida pelo autuado.
10. Aponta diversos equívocos cometidos na contagem das entradas e das saídas de mercadorias, como também com relação ao Inventário de 1995 – estoque inicial e final de 1996, pois foram trocadas as nomenclaturas de vários óleos, tornando imprestável o levantamento feito pelo autuante.

11. Quanto ao item 2, aponta que o autuante erroneamente, desconsiderou as devoluções de mercadorias feitas por clientes do autuado, desde quando as operações foram efetivamente realizadas, e demonstradas nos livros fiscais e contábeis.
12. Com relação ao item 3, argumenta que a nota fiscal nº 0203, fl. 354, emitida pela empresa C&D Comercial de Produtos Automotivos e Industriais Ltda, é idônea, pois a empresa está em atividade, não tem débito inscrito na Dívida Ativa e a situação dos sócios é regular.

O autuante prestou informação fiscal, fls. e manteve na íntegra a autuação, anexando novos documentos ao PAF, o que motivou a Douta Profaz a diligenciar, no sentido de que fosse dado vistas ao autuado, para que se manifestasse, querendo no prazo legal, a fim de que fossem observados os princípios do contraditório e da ampla defesa.

O autuado manifesta-se sobre os documentos acostados ao PAF (Certidão da Delegacia dos Crimes contra o Patrimônio de Feira de Santana), e o aviso de extravio dos talões de nota fiscal, publicado no Jornal Feira Hoje, e pede a improcedência da autuação.

A 3ª JF em 21 de julho de 1999, julgou Improcedente, o presente Auto de Infração, em decisão não unânime, conforme o Acórdão JF nº 0043/99, fls. 571 a 575, sendo que o item 1 foi anulado por ilegitimidade passiva. O presente PAF foi remetido de ofício, para apreciação de uma das Câmaras de Julgamento Fiscal.

A 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, apreciando o Recurso de Ofício, prolatou a “Decisão não unânime”, contida no Acórdão nº 0258/00, fls. 578 a 581, na qual proveu Parcialmente o Recurso de Ofício, para reformar a decisão recorrida, quanto ao item 1, cuja tese da Ementa encontra-se nos seguintes termos: “Reformada a decisão de primeira instância que concluiu pela nulidade do procedimento por considerar que a responsabilidade tributária, de fato, deveria ser atribuída ao remetente e que a obrigação tributária do contribuinte substituto excluiria a do substituído, havendo ilegitimidade passiva. Havendo identificação de omissão de entradas detectadas por levantamento físico de estoques existentes, deve-se considerar o disposto no Parágrafo II do Art. 372 do RICMS/96. Devolvam-se os autos ao órgão prolator da decisão reformada, para apreciação das razões de mérito.”

Esta 3ª JF diligenciou o PAF à ASTEC, fls. 584 a 585, para que fossem adotadas as seguintes providências, com relação ao item 1:

1. “se houve autuação em duplicidade, em relação ao Auto de Infração nº 556645-1, lavrado em 19/04/1995, devendo o diligente excluir do presente lançamento as quantidades das mercadorias que foram objeto de autuação nos dois procedimentos fiscais;
2. cotejar os documentos fiscais arrolados pelo autuado, fl. 534, com o levantamento fiscal, que o autuado alega que não foram considerados pelo autuante, e fazer as inclusões ou exclusões necessárias;
3. verificar no Livro Registro de Inventário os estoques existentes em 31/12/94, e 31/12/95 e cotejar com as quantidades lançadas no levantamento fiscal, fazendo as devidas correções, se houver divergências;
4. caso persistam as diferenças nas entradas, deve o diligente calcular o imposto relativo à antecipação tributária, aplicando a TVA de 30%, na apuração da base de cálculo, conforme prevista nos subitens 13.2 e 13.3 do Anexo 69 do RICMS/89.”

Pediu-se ainda que o diligente elaborasse novos demonstrativos de débito, com notas explicativas, com a juntada de cópias de livros e documentos, bem como de quaisquer outros elementos necessários para o deslinde da questão.

Estranho ao feito, elabora o Parecer ASTEC, de fls. 586 a 592, e chega às seguintes conclusões:

1. Que o presente Auto de Infração reclama omissão de entrada referente aos exercícios de 1996 e de 1997, detectada através de levantamento quantitativo de estoques.
2. Que o Auto de Infração nº 556645-1, lavrado no trânsito de mercadorias, datado de 19/04/95, cópia fl. 593, exige o imposto referente a mercadorias encontradas em estoque, desacompanhadas de documentação fiscal, e que ele regularizou as mercadorias que foram comercializadas durante o exercício de 1995, ou estão escrituradas no Livro Registro de Inventário, portanto entende que não houve autuação em duplicidade.
3. Após verificação no Livro Registro de Inventário, e documentos apresentados pelo autuado, foram encontradas as divergências que reproduzo abaixo, com as devidas correções:

3.1 Assiste razão à defesa, não havendo diferença nos estoques de 1996, com relação aos produtos:

- Óleo Lubrax MD 400 40 24x1- 20 L
- Óleo Lubrax MD 400 40
- Óleo Lubrax MD 400 40 20 L
- Óleo DT 30 500 ML
- Óleo Lubrax MD 400 40 4x5
- Óleo Unimax 40 –6x5
- Óleo Unimax 4 – 24x1
- Óleo Lubrax TAC 310 W
- Óleo DT 30 – 500 ML
- Óleo TAC 310 – 24 x 1
- Óleo Lubrax SH – 24 x 1
- Óleo Lubrax TRM 590 –24x1
- Óleo Lubrax TRM 5 140

Quanto aos demais itens questionados pela defesa, o diligente encontrou valores diversos, no que tange à:

- óleo Lubrax MG 40-24/1 – Base de cálculo de R\$ 33.039,12 – pois o autuante considerou indevidamente 10 unidades do produto óleo Lubrax MG 40 , constante na NF 1.504. O autuado argumenta que o autuante não considerou mais 03 unidades, porém não indicou o documento fiscal onde consta tal irregularidade.
- óleo Lubrax TRM 5140 24x 1 – Base de cálculo de R\$ 26.058,00 – Tanto o autuante quanto o autuado consideraram indevidamente a nota fiscal nº 1879, uma vez que na verdade trata-se do produto MG 1140.
- Graxa Chassis Gralub – Base de cálculo de R\$ 1.140,00 - O autuado argumenta que a nota fiscal nº 3956 contendo uma caixa não foi incluída no levantamento do autuante, porém, tal argumentação não é válida, pois tal nota encontra-se relacionada à fl. 127.

A final, demonstra que as omissões encontradas na diligência, dos itens contestados, perfaz o total de R\$ 387.564,97, que aplicado a TVA de 30%, é encontrada a base de cálculo de R\$ 503.834,07 e ICMS de R\$ 85.651,79, relativo ao exercício de 1996.

O autuante foi cientificado do resultado da diligência e não se manifestou (fl.613).

O autuado foi intimado por Edital, D.O.E. de 10 de julho de 2002, fl. 614, constando ainda à fl. 615, declaração do Agente Público da Infaz Jequié, com o seguinte teor: “Cumprida a diligência, após contatos telefônicos, foi feita uma Intimação, o Inspetor levou-a pessoalmente a um dos sócios, e o mesmo recusou-se a assinar. Foi feita a Intimação pelo D.O.E. de 10/07/02, conforme xerox em anexo, sendo entregue a cópia ao sócio pelo Inspetor; não havendo manifestação do mesmo, encaminhamos o processo à PROFAZ para as providências”.

Considerando que a empresa autuada encontra-se cancelada no cadastro estadual desde 04/01/2000, e que devem ser tomadas medidas de cautela para evitar futuras alegações de cerceamento de defesa por parte do contribuinte, esta 3ª JJF deliberou que o presente PAF fosse diligenciado à Infaz de origem, para que o autuado fosse intimado na pessoa do seu advogado, seus sócios, ou por último, caso necessário, através de Edital, especificando que o motivo é para dar vistas do resultado da diligência de fls. 486 a 593, com o fornecimento de cópia da mesma.

O patrono do autuado, manifesta-se às fls. 628 a 631, e aduz que todos os quantitativos apontados pelo autuante estavam errados, o que acarretou a redução do crédito tributário inicialmente reclamado. Quanto ao trabalho realizado pela ASTEC, aponta que o diligente não conseguiu perceber a duplicidade dos lançamentos feitos pelo fisco, sobre as mesmas mercadorias já objeto de outra autuação. Assim, que o Auto de Infração foi lavrado pelo fisco sob o pretexto de que mercadorias diversas encontravam-se no estabelecimento do autuado, desacompanhadas de documentação fiscal respectiva. Como explicitado na Impugnação, essas mercadorias, submetidas à substituição tributária, já houvera sido tributadas, quando transferidas da Dislubre para o estabelecimento do autuado, face à tromba d’água que se abatera à época, na cidade de Jequié (conforme fls. 530 a 531 dos autos). Assevera que no item 1 do presente PAF está sendo reclamado ICMS sobre essas mesmas mercadorias, as quais, inobstante sem cobertura de notas fiscais, foram legalizadas através do Auto de Infração nº 556645-1, demonstrada no próprio texto do Auto de Infração, quando fulcra a exigência do imposto na “omissão de entradas de mercadorias sujeitas à antecipação tributária, ou seja inexistiria documentos fiscais a ensejar a escrituração das mercadorias objeto da anterior ação fiscal. Advoga a tese de que “não dispondo o autuado de documentação fiscal hábil, não poderia ter escriturado as entradas de mercadorias. E não tendo ele contabilizado corretamente a entrada dessas mercadorias na sua contabilidade, estaria sujeito à penalidade fixa e não a pagar tributo já quitado anteriormente através do mecanismo da substituição tributária. Por outro lado foram as mercadorias objeto de notas fiscais emitidas quando alienadas. Daí porque pretende o Fisco cobrar imposto sobre a suposta omissão de entradas, ao constatar SAÍDAS A MAIOR, face ao somatório das notas fiscais. Sem reconhecer terem sido tributadas duplamente as mercadorias: a) porque submetidas ao regime do pagamento antecipado do imposto; b) porque objeto da autuação anterior”. Aduz que mesmo não sendo consideradas estas razões, o item 1 do Auto de Infração não deve prosperar, pois como gizado na decisão da JJF, que nulificou a exigência fiscal, as mercadorias objeto do AI encontravam-se sob o regime de substituição tributária, e a obrigação de reter e recolher o imposto era do remetente das mercadorias. Aponta que os arts. 371 e 372, combinados com as normas do art. 512 e alterações trazidas pelos Convênios ICMS 105/92 e 154/94 fixam a responsabilidade da Distribuidora e exclui a do autuado. Pede a improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

A autuação no item 1, tem por objeto a exigência fiscal do ICMS devido na entrada de óleos lubrificantes e de graxas, sujeitos à antecipação tributária, infração apurada através do levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 1996 e no período de 01 de janeiro a 04 de fevereiro de 1997.

O autuado inicialmente contesta a acusação sob o argumento de que as mercadorias constantes do levantamento fiscal, já teriam sido tributadas em fase anterior, não podendo mais se falar em débitos nem em créditos fiscais, pois estariam sujeitas à antecipação tributária, e a responsabilidade do pagamento do ICMS seria do sujeito passivo por substituição, no caso a Distribuidora.

Também alegou o cometimento de diversos equívocos pelo autuante, pois este não teria considerado algumas notas fiscais ou certas quantidades dos produtos constantes do levantamento, bem como erro na transposição dos estoques constantes no Livro Registro de Inventário. Alegou ainda que parte das mercadorias, existentes em seu estoque, pertenceriam a terceiros e foram, indevidamente, incluídas no levantamento de estoques que gerou o Auto de Infração nº 556645-1, lavrado em 19/04/1995.

O fulcro desta acusação é a entrada de mercadorias (lubrificantes e graxas) sem documentação fiscal, tendo sido apurada através de levantamento quantitativo de estoques. Efetivamente, por se tratar de mercadoria sujeita à substituição tributária, a responsabilidade do pagamento do imposto seria do substituto tributário, desde que fosse possível a sua identificação, e as operações estivessem acobertadas por notas fiscais idôneas. Como não constam no PAF quaisquer elementos que comprovem o efetivo recolhimento antecipado do ICMS, este é devido pelo estabelecimento que adquiriu tais mercadorias, desacompanhadas de documentação fiscal.

Portanto, inobstante as alegações do autuado, a Portaria 445/98 que disciplina os procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadorias, na parte relativa à omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, art. 10, I, “b”, prevê que se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o pagamento: do imposto devido 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 previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60%.

Partindo desta linha de raciocínio, e aplicando-se a norma acima ao caso concreto, esta 3ª JF remeteu o PAF à ASTEC, para que estranho ao feito efetuasse diligência e constatasse se os equívocos supostamente cometidos no levantamento e apontados na peça de defesa, teriam ocorridos.

Neste diapasão, o diligente emitiu o Parecer de fls. fls.586/592, e chegou às seguintes conclusões:

1. Que o presente Auto de Infração reclama omissão de entrada referente aos exercícios de 1996 e de 1997, detectada através de levantamento quantitativo de estoques.
2. Que o Auto de Infração nº 556645-1, lavrado no trânsito de mercadorias, datado de 19/04/95, cópia fl. 593, exige o imposto referente a mercadorias encontradas em estoque,

desacompanhadas de documentação fiscal, e que ele regularizou as mercadorias que foram comercializadas durante o exercício de 1995, ou estão escrituradas no Livro Registro de Inventário, portanto entende que não houve autuação em duplicidade.

3. Após verificação no Livro Registro de Inventário, e documentos apresentados pelo autuado, foram encontradas as divergências que reproduzo abaixo, com as devidas correções:

3.1 Assiste razão à defesa, não havendo diferença nos estoques de 1996, com relação aos produtos:

- Óleo Lubrax MD 400 40 24x1- 20 L
- Óleo Lubrax MD 400 40
- Óleo Lubrax MD 400 40 20 L
- Óleo DT 30 500 ML
- Óleo Lubrax MD 400 40 4x5
- Óleo Unimax 40 –6x5
- Óleo Unimax 4 – 24x1
- Óleo Lubrax TAC 310 W
- Óleo DT 30 – 500 ML
- Óleo TAC 310 – 24 x 1
- Óleo Lubrax SH – 24 x 1
- Óleo Lubrax TRM 590 –24x1
- Óleo Lubrax TRM 5 140

3.2 Quanto aos demais itens questionados pela defesa, o diligente encontrou valores diversos, no que tange à:

- óleo Lubrax MG 40-24/1 – Base de cálculo de R\$ 33.039,12 – pois o autuante considerou indevidamente 10 unidades do produto óleo Lubrax MG 40 , constante na NF 1.504. O autuado argumenta que o autuante não considerou mais 03 unidades, porém não indicou o documento fiscal onde consta tal irregularidade.
- óleo Lubrax TRM 5140 24x 1 – Base de cálculo de R\$ 26.058,00 – Tanto o autuante quanto o autuado consideraram indevidamente a nota fiscal nº 1879, uma vez que na verdade trata-se do produto MG 1140.
- Graxa Chassis Gralub – Base de cálculo de R\$ 1.140,00 - O autuado argumenta que a nota fiscal nº 3956 contendo uma caixa não foi incluída no levantamento do autuante, porém, tal argumentação não é válida, pois tal nota encontra-se relacionada à fl. 127.

A final, demonstra que as omissões encontradas na diligência dos itens contestados perfaz o total de R\$ 387.564,97, que aplicado a TVA de 30%, é encontrada a base de cálculo de R\$ 503.834,07 e ICMS de R\$ 85.651,79, relativo ao exercício de 1996.

Concordo com o resultado apurado pelo diligente, devendo ser exigido o valor de R\$ 85.651,79, relativo ao exercício de 1996 e de R\$ 48.754,32 relativo ao período de 01 de janeiro a 04 de fevereiro de 1997, acrescido da multa e demais cominações legais.

Quanto aos itens 2 e 3 do Auto de Infração, o julgamento da 3ª JF, Acórdão JF nº 0043/99 foi mantido pela 2ª CJ, Acórdão CJF nº 258/00, pela Improcedência dos mesmos.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 0362981-3/97, lavrado contra **SPORT CAR COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO (DELSON A. MARTINS & CIA. LTDA.)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 134.406,11**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de abril de 2003

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR