

PROCESSO - A. I. N° 298942.0035/03-6  
RECORRENTE - J J J COMÉRCIO DE PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF n° 0046-03/04  
ORIGEM - INFRAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
INTERNET - 20.05.04

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0080-12/04**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido; **b)** MERCADORIAS AINDA EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Infrações caracterizadas. Mantida a Decisão de 1º grau. Recurso **NÃO PROVADO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

No Auto de Infração acima epigrafado foram apuradas 4 (quatro) infrações a seguir listadas:

(1) falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas/ de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas a regime de Substituição Tributária apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado;

(2) falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas a regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto;

(3) 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 valor adicionado, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado;

(4) falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária 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 documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita da entrada de mercadorias sujeitas a regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto.

O levantamento fiscal tomou por base os estoques escriturados no livro de Inventário e a movimentação diária de combustíveis lançada no livro próprio (LMC), além da declaração de estoque firmada pelo contribuinte, em relação ao levantamento quantitativo em aberto do ano de 1993, conforme evidenciado pelo autuante nos demonstrativos e cópias reprográficas juntadas ao processo (fls. 7 a 108).

Remetidos os autos para julgamento na 1<sup>a</sup> Instância, após processamento da impugnação administrativa, foi exarado pelo relator da Junta de Julgamento Fiscal o voto abaixo transcrito:

*"Inicialmente rejeito as preliminares de nulidade suscitadas, haja vista que o Auto de Infração está revestido das formalidades legais, não se observando erro ou vício que possa decretar a sua nulidade, de acordo com o que dispõe o art. 18, do RPAF/99.*

*Quanto ao questionamento relativo às multas aplicadas, não há do que se falar em confisco, já que as mesmas têm previsão legal (art. 42, II, "d" e III, da Lei nº 7.014/96).*

*No que diz respeito à taxa SELIC, a mesma também está prevista em lei (art. 102, I e II do COTEB), e repetida no art. 138-B, I e II, do RICMS/97, após a Alteração nº 29 (Decreto nº 8087, de 27/12/2001).*

*No que tange a base de cálculo aplicada, a mesma obedeceu ao que prevê o art. 60, II, "b", do RICMS/97.*

*Quanto à alíquota, não houve aplicação indistinta do percentual de 25%, já que para o produto "diesel" foram adotados os percentuais de 17% (2000 a 2002) e 15% (2003), conforme demonstrativo à fl. 10. Ocorre apenas que como no demonstrativo final do Auto de Infração não há separação de produtos por alíquota, a base de cálculo é transformada de maneira que incida uma mesma alíquota, porém o imposto a ser exigido não sofre alteração.*

*Em relação ao questionamento sobre a legalidade do instituto da substituição tributária, entendo que há dentre os princípios que regulam a aplicação da norma no Brasil, aquele que diz sobre a presunção de legitimidade das normas jurídicas. Isto implica em que o direito posto é válido e eficaz até que seja declarado o contrário por um Tribunal próprio. É o que ocorre com a substituição tributária, sendo um instituto previsto na Constituição Federal de 1988 e na Lei Complementar nº 87/96. Dessa forma, não vislumbro a possibilidade de sua exclusão do sistema tributário por incompatibilidade vertical com a*

*Constituição Federal. Ademais, pelo que dispõe o art. 167, inciso I do RPAF/BA, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, não se inclui na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade.*

*No mérito, o presente Auto de Infração trata da exigência de ICMS em decorrência de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado e aberto, de acordo com os demonstrativos acostados ao PAF às fls. 09 a 18, tendo sido identificadas diferenças de quantidades de entradas dos produtos diesel e gasolina, adquiridos pelo sujeito passivo sem a competente documentação fiscal. Nestas condições, deve ser exigido o pagamento do imposto por responsabilidade solidária, bem como também o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.*

*O autuado, em sua defesa, não apresentou qualquer número ou demonstrativo que pudesse contrapor aos elaborados pelo autuante durante a ação fiscal. Pelo que dispõe o art. 140, do RPAF/99, 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.*

*Por outro lado, verifica-se que o preposto fiscal apurou as quantidades relativas às saídas, estoque inicial e final, de álcool hidratado, através do livro de Movimentação de Combustível (LMC), às fls. 23 a 104, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), conforme modelo por ele aprovado, que se destina ao Registro Diário das Operações de Combustíveis. O referido livro é obrigatório, e sua escrituração tem valor probante, conforme Ajuste SINIEF 1/92 e o art. 314, V, do RICMS/97.*

*Devo ainda frisar que, na situação em análise, o autuado é um posto de gasolina e, como tal, recebe o óleo diesel e a gasolina com o imposto já antecipado pela empresa distribuidora de combustíveis, consoante o artigo 512-A, do RICMS/97, que estabelece que “são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas subsequentes com álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de sujeito passivo por substituição, os distribuidores de combustíveis, como tal definidos e autorizados pelo órgão federal competente”.*

*Entretanto, como foi apurado pelo preposto fiscal, por meio de levantamento de estoques, que o autuado havia adquirido os produtos acima citados sem a correspondente nota fiscal de origem, foi exigido corretamente o ICMS, por responsabilidade solidária, tanto em relação ao imposto de apuração normal, quanto aquele devido em razão da substituição tributária.*

*Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

O contribuinte, irresignado com a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, ingressou com Recurso, através de advogado, fazendo constar na petição que estava protocolando um Recurso de Revista. Todavia, em razão do princípio da fungibilidade dos recursos, foi o mesmo processado como Recurso Voluntário.

Inicialmente, sustentou a nulidade do julgamento da 1<sup>a</sup> Instância fiscal apresentando, embasado no Decreto Estadual da Bahia nº 7629 de 09/07/99, em seu art. 18, inc. II a IV, letra “a”, alegando que a Decisão guerreada foi proferida com preterição do direito de defesa e sem fundamentação. Arguiu, ainda, que o lançamento não continha elementos suficientes para se determinar com segurança a infração e o infrator. Disse que o fisco, através de presunções, concluiu que houve irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado e aberto, tendo sido identificadas diferenças de quantidades de entradas dos produtos diesel e gasolina, adquiridos pelo sujeito passivo sem a competente documentação fiscal. Argumentou que a fiscalização pecou ao tentar definir que tais documentos seriam equivalentes à nota fiscal ou recibo para efeitos de emissão no momento da efetiva operação.

Mais adiante, aduziu o CTN, que exerce a função de lei complementar, dirime conflitos de competência e estabelece distinções básicas para definir o fato gerador de todos os tributos no Brasil. Foi atribuída à União a competência para instituir o imposto de renda, que autoriza o Fisco, em caso de suprimento de Caixa não contabilizado, alcançar o fato gerador do imposto, porque, em tese, seria aquisição de renda (disponibilidade jurídica). Contudo a regra matriz do ICMS ou fato gerador, que está no Decreto-Lei nº 406, não contempla signos de presunção de saída de mercadoria. Afirma que a fiscalização estadual deveria realizar pesquisas e proceder à análise contábil-fiscal para saber se havia diferença apurada mediante controle físico dos bens. Argumenta que o Fisco não verificou os livros de entradas, saídas e apuração do ICMS e a contabilização dos estoques, além de outros documentos e livros. Cita Decisões da Justiça e doutrina para respaldar seu entendimento de que o lançamento fiscal está sustentado em presunções não admitidas em leis, decretos ou regulamentos.

Arguiu, mais à frente, a violação ao Princípio Constitucional do "DUE PROCESS OF LAW", contido no art. 5º, incisos LIV e LV, da Constituição Federal de 1988, afirmando que **A RESPONSABILIDADE PELO CRÉDITO TRIBUTÁRIO, exigido no Auto de Infração, É DE TERCEIRA PESSOA, ou seja, DE QUEM VENDEU O COMBUSTÍVEL A AUTUADA, *in casu*, as empresas DISTRIBUIDORAS DE COMBUSTÍVEIS**, cujas NOTAS FISCAIS estão elencadas no próprio corpo do Auto de Infração, sendo as únicas responsáveis pelo crédito tributário, ora impugnado, na forma como disposto na norma complementar e na Lei nº 7.014/96, que instituiu o ICMS a nível estadual. Concluiu, então, que o substituído tributariamente (o posto de combustível), que adquire mercadorias, objeto de substituição tributária, paga o preço constante na nota fiscal, tendo esta, declarado o imposto retido e a forma da retenção. Aquele não pode, portanto, assumir perante o Fisco, qualquer responsabilidade tributária. Alegou que a prática de atribuição de solidariedade ao substituído, não é exigida pela União, quando a operação comercial esteja legalmente revestida - documento idôneo. No entanto, os Estados que incluem solidariedade em seus regulamentos, independe de idoneidade documental, não apenas afrontam os princípios consagrados pela Carta Magna, mas também concorrem perigosamente para derruírem a cobrança de ICMS na modalidade de substituição tributária. Se assim o faz a norma, impõe-se a inexigibilidade de tributo na modalidade de substituição. Depois dessas considerações, deu ênfase à ilegalidade e à inconstitucionalidade das normas relacionadas às multas tributárias ( art. 42, inc. III da Lei nº 7.014/96 - dentre outras ). Salientou, também, a não correção do débito pela taxa SELIC, face a inúmeros questionamentos judiciais e a ausência de indicação de qual forma de cálculo foi utilizada para a correção monetária aplicada ao crédito tributário.

Ao final, formulou os seguintes pedidos:

- 1) nulidade da Decisão recorrida, por cerceamento do direito de defesa, falta de fundamentação e inexistência de elementos suficientes para e determinar a infração e o infrator;
- 2) nulidade (improcedência), face os argumentos de direitos apresentados no Recurso;
- 3) redução total da multa por ser empreendimento de pequeno porte a justificar a retirada da multa imposta.

Remetidos os autos para a Procuradoria Estadual, foi elaborado Parecer jurídico, de autoria da Dra. Maria Dulce Baleeiro Costa, que ao analisar o Recurso apresentado pelo contribuinte observou que os argumentos do autuado podem ser resumidos da seguinte forma:

- a) a autuação não preenche os requisitos mínimos previstos em lei;
- b) não é possível atribuir-se a solidariedade ao substituído tributário;
- c) que o fato gerador deve ser previsto em lei e que no caso foi fruto de presunção do fiscal;
- d) alega que não foi informado o índice de juros e que a SELIC está sendo judicialmente questionada;
- e) discorre sobre a substituição tributária, pretendendo comprovar a sua inconstitucionalidade.

Dos fatos narrados e documentados nos autos, verificou que as alegações não têm o condão de alterar a Decisão recorrida, já que o Auto Infração foi lavrado conforme as regras legais. Além disso, todos os documentos comprobatórios foram contestados de forma objetiva pelo autuado. Foi apurada ainda a existência de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais. Portanto, exigiu-se o imposto também por antecipação tributária. Além disso, a legislação estadual, conforme exposto pela JJJ, prevê de forma expressa a solidariedade dos distribuidores de combustíveis nessas situações. A taxa SELIC aplicada tem fundamentação legal no art. 102 do COTEB, não tendo o CONSEF competência para apreciar esse e outros argumentos de inconstitucionalidade. Conclui, opinando pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## **VOTO**

Inicialmente o contribuinte sustenta a nulidade da autuação trazendo dois argumentos:

- 1º) que o Fisco apurou o imposto partindo de presunções não contempladas na legislação do ICMS (leis, decretos e regulamentos);
- 2º) que a responsabilidade pelo crédito tributário, em relação às operações com combustíveis, é das empresas Distribuidoras do produto, não podendo o substituído, ou seja, o posto varejista - adquirente das mercadorias - integrar o pólo passivo da exigência fiscal.

De plano, concluo que ambas as argumentações não se sustentam. Primeiro, porque o lançamento tributário não partiu de qualquer presunção, pois tomou como prova do cometimento da infração fiscal os levantamentos de estoques declarados pelo próprio contribuinte em sua escrita fiscal, conforme atestam os registros existentes no livro de Inventário e no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), além das notas fiscais de entradas e saída, listadas nos demonstrativos anexados ao processo pelo autuante.

Portanto, a exigência fiscal tem por base provas documentais, todas extraídas da escrituração fiscal do autuado, não havendo como prosperar a alegação de que o lançamento se baseou em presunções.

Em relação ao segundo argumento de inexistência de responsabilidade do adquirente, com referência às operações de compra de combustíveis, apuradas no levantamento fiscal, verifica-se, a partir da leitura dos demonstrativos anexados às fls. 7 a 22, e da descrição contida no Auto de Infração, que o sujeito passivo deu saída de milhares de litro de combustíveis (gasolina e óleo diesel), sem haver nos registros de entrada notas fiscais de aquisição que dessem respaldo ao volume comercializado, de forma que as entradas dos produtos se realizaram sem documentação fiscal que atestasse a origem e a comprovação de recolhimento do ICMS. Configurada essa situação, o sujeito passivo responde, por solidariedade, pelo imposto das mercadorias que detiver para comercialização desacompanhadas de documentação fiscal, nos termos do art. 6º, inc. IV, da Lei nº 7.014/96 (Lei do ICMS). Com essa fundamentação, afasto as nulidades suscitadas pelo recorrente.

No mérito, observo que os fatos geradores descritos no Auto de Infração estão previstos em lei e foram apurados face à constatação de diferenças nos estoques das mercadorias comercializadas, detectando-se que o contribuinte comercializou quantidades expressivas de combustível sem ter em seus estoques físicos nos registros de entradas volume que comportasse as saídas efetivamente realizadas. Além disso, foi também apurada a existência, em estoque, de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, em consequência do levantamento quantitativo em aberto relativo ao exercício de 2003. E mais: as mercadorias objeto do levantamento quantitativo (combustíveis derivados de petróleo) são enquadradas no regime de substituição tributária, sendo também exigível, nessa situação, o imposto devido por antecipação tributária. Portanto, a exigência fiscal tem respaldo nos fatos apurados e documentados pela fiscalização, que estão em conformidade com a legislação tributária em vigor, conforme citações constantes na peça de lançamento.

Como última argumentação, o recorrente sustentou a ilegalidade e a constitucionalidade das normas relacionadas às multas tributárias (art. 42, inc. III, da Lei nº 7.014/96) e salientou a impossibilidade de correção do débito pela taxa SELIC, face a inúmeros questionamentos judiciais.

Quanto à alegação de ilegalidade e constitucionalidade normas tributárias que estabelecem as multas fiscais, convém observar o que dispõe o Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), em seu art. 125, inciso I, que estabelece não se incluir na competência dos órgãos julgadores a declaração de constitucionalidade. No Brasil vigora o sistema de jurisdição única, nos termos da Constituição Federal (art. 5º, inc. XXXV), de sorte que assiste exclusivamente ao Poder Judiciário decidir, com força de definitividade (coisa julgada) toda e qualquer contenda sobre a adequada aplicação do Direito a um caso concreto, de forma que se torna inadequado e inócuo submeter ao CONSEF, órgão administrativo de julgamento, pedido de declaração de constitucionalidade de norma federal ou estadual, a exemplo das disposições contestadas pelo contribuinte em relação à Lei nº 7.014/96 e em relação ao RICMS. Na via administrativa, só é possível se deixar de aplicar norma infraconstitucional ou infra-legal nas circunstâncias apontadas no art. 168 do RPAF, envolvendo votação de matéria contida em lei ou em ato normativo considerado ilegal, ou se já decidida em última instância pelo Poder Judiciário, devendo neste caso, a autoridade julgadora, sustar o julgamento em curso e submeter a questão à Junta ou à Câmara para encaminhamento à Câmara Superior do CONSEF no sentido de que esta represente ao Secretário da Fazenda, visando à decisão, sobre a conveniência ou

não de propositura de modificação ou revogação da lei ou ato considerado ilegal. Essa decisão será precedida de Parecer da Procuradoria Fiscal. A adoção da medida em questão pressupõe, portanto, Decisões reiteradas do Poder Judiciário em última instância, e Parecer favorável da Procuradoria Estadual, circunstâncias essas não presentes neste caso. Por isso, julgo PREJUDICADO o pedido de declaração de constitucionalidade e ilegalidade contido no Recurso Voluntário, acompanhando o Parecer da PGE/PROFIS.

Relativamente à taxa SELIC, a mesma tem fundamento legal nas disposições do art. 102 do COTEB (Código Tributário da Bahia – Lei nº 3.951/81), não cabendo ao CONSEF deixar de aplicar norma expressa integrante da legislação tributária. Nesse sentido, corretas as conclusões contidas no Parecer da Procuradoria Estadual.

Assim, face o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário mantendo a Decisão de 1º grau, pois o Auto de Infração é TOTALMENTE PROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE o Auto de Infração nº 298942.0035/03-6, lavrado contra J J J COMÉRCIO DE PRODUTOS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$114.899,35, acrescido das multas de 60% sobre R\$28.349,87 e 70% sobre R\$86.549,48, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de maio de 2004.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA - PRESIDENTE

TOLSTOI SEARA NOLASCO - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS