

**PROCESSO** - A. I. Nº 232948.0074/04-4  
**RECORRENTE** - WALTER TANNUS FREITAS  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0156-03/04  
**ORIGEM** - INFAZ BONOCÔ  
**INTERNET** - 07/10/2004

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0239-12/04

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a.1)** 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. **a.2)** 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. **b)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que se trata de mercadoria que já havia sofrido tributação na entrada. A multa deve ser aplicada somente uma vez pela irregularidade apurada, e não, por cada exercício. Assim, a infração “4” não subsiste. Rejeitada a preliminar de decadência. Negado o pedido de diligência. Recurso. **PARCIALMENTE PROVIDO.** Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 29/12/03, para exigir ICMS e multas, nos valores de, respectivamente, R\$ 5.721,25 e R\$ 89,71, em razão das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria:

1. Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração. Foi indicada a multa no valor de R\$ 39,71. Exercício fechado de 1998.
2. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 4.406,61, na condição de responsável

solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Exercício fechado de 1998.

3. Falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, no valor de R\$ 883,80, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro, em sua escrita, de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Exercício fechado de 1998.
4. Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração. Foi indicada a multa no valor de R\$ 50,00. Exercício aberto de 01/01/03 a 16/09/03.
5. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$ 345,03, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Exercício aberto de 01/01/03 a 16/09/03.
6. Falta de recolhimento do ICMS devido por antecipação tributária, no valor de R\$ 85,81, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Exercício aberto de 01/01/03 a 16/09/03.

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão JJF Nº 0156-03/04, julgou o Auto de Infração em lide procedente.

O recorrente interpôs Recurso Voluntário, fls. 83 a 94, e, preliminarmente, insiste que estão prescritos [decaídos] os créditos referentes às infrações 1, 2 e 3, já que se tratam de fatos geradores ocorridos em 1998 e só foi intimado da lavratura do Auto de Infração em 21/01/04. Diz que foi ultrapassado o prazo de cinco anos, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, e, portanto, todos os créditos referentes ao exercício de 1998 estavam homologados tacitamente, uma vez que o ICMS é um imposto lançado por homologação. Assevera que o caso em tela não se enquadra na hipótese descrita no art. 173, I, do CTN. Aduz que a prescrição [decadência] está explícita, pois se trata de produto incluído na substituição tributária, o que torna impossível a inexistência de pagamento do tributo e vem corroborar a tese utilizada no Acórdão recorrido, de que em relação ao art. 150, § 4º, do CTN, “... a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte...”.

Adentrando no mérito, o recorrente afirma que a autuação não procede. Diz que os produtos comercializados estão incluídos na substituição tributária e, portanto, quando efetua a aquisição o ICMS já se encontra embutido no valor pago, sendo o recolhimento do imposto da responsabilidade da distribuidora. Ressalta que a existência de pequenas variações não acarreta prejuízo para o Estado, uma vez que o imposto já foi pago por antecipação tributária, não havendo razão para o contribuinte omitir saídas de um produto cujo ICMS já foi pago. Relativamente às omissões de entradas, diz que as mesmas não procedem, pois nunca adquiriu produtos desacompanhados de documentação fiscal.

Discorre sobre as etapas existentes entre a compra e a venda dos produtos envolvidos na auditoria, além de suas características físico-químicas, as quais ocasionam pequenas variações

entre os volumes comprados e os totalizados nas vendas aos consumidores finais. Em seguida, afirma que os produtos apresentam as seguintes variações:

- Variações ocorridas no recebimento e transporte dos produtos: Diz que, conforme a NBR 5992 e a Resolução nº 06/70, há oscilações no volume dos produtos, as quais ocorrem entre a compra e a venda aos consumidores.
- Perdas por evaporação: Alega que a Portaria nº 283, de 02/06/80, editada pelo CNP, prevê o abate diário de até 0,6% do volume estocado, em função de perdas decorrentes de evaporação.
- Variações decorrentes de instrumento de medição dos tanques: Afirma que as medições do estoque existente nos tanques não são precisas, podendo haver erros de leitura de até 1.000 litros.
- Variações ocorridas na venda dos combustíveis: Aduz que os postos de combustíveis realizam aferições periódicas, com o intuito de verificar se as bombas estão funcionando dentro das variações permitidas.

Assevera que as informações acima, necessárias ao convencimento dos julgadores, constam nos autos e, no entanto, foram desconsideradas na decisão de primeira instância. Diz que, no caso em tela, não ocorreu o fato gerador do ICMS, uma vez que houve apenas perdas decorrentes de variações sofridas de forma natural e intrínseca aos produtos. Para embasar suas alegações, cita o art. 9º, inc. I, do CTN, e o princípio da verdade material.

Ressalta que é comum, em posto com pouca capacidade de armazenamento, estocar gasolina comum em tanques destinados à gasolina aditivada. Diz que esse procedimento não configura infração ao direito do consumidor ou à legislação tributária, uma vez que não existe norma proibitiva. Em seguida, dá um exemplo numérico referente ao exercício de 1998, onde as omissões de entradas e de saídas desses dois combustíveis, após a junção dos mesmos, ficam reduzidas a uma omissão de saída de 1.206,61 litros, quantidade que diz estar dentro dos parâmetros normais na atividade de comercialização de combustíveis.

Frisa que sempre agiu de boa-fé, escriturando todos os seus livros, dentro da legalidade e obedecendo ao regime de substituição tributária, ao passo que o fisco não considerou as diversas variações decorrentes da evaporação e das aferições obrigatórias, desprezando as normas que regulam a matéria. Ao finalizar, requer todos os meios de prova admitidos em direito, solicita a realização de diligência e pede a improcedência da autuação.

A PGE/PROFIS diz que, da análise dos autos, restou caracterizada a responsabilidade do recorrente pelos recolhimentos do ICMS, em razão da constatação de diferenças de estoque que comprovam a aquisição de combustíveis sem nota fiscal.

Quanto à alegada prescrição, diz que, pela leitura dos argumentos, crê que se trata de decadência. Em seguida, após transcrever os artigos 150, § 4º, do CTN, e 28, § 1º, do COTEB, afirma que o marco inicial do prazo decadencial é, em princípio, o fato gerador da obrigação tributária, porém a legislação baiana, respaldada no art. 150, § 4º, do CTN, fixou o primeiro dia do exercício seguinte como sendo o momento a partir do qual deve iniciar a contagem do prazo decadencial.

Explica que o CTN prevê a homologação tácita se dentro do prazo decadencial a Fazenda Pública permanecer inerte, o que não correu no presente caso, já que a intimação para apresentação de livros e documentos foi feita em 16/09/03. Diz que, no seu entendimento, quando a Fazenda Pública pratica qualquer ato visando à constituição do crédito tributário, não se pode mais falar

em decadência. Transcreve jurisprudência para embasar a sua alegação e, em seguida, conclui que não houve a decadência dos fatos geradores ocorridos em 1998.

Relativamente ao argumento de que o revendedor já recolheu o imposto por antecipação, diz que a diferença apurada evidencia a aquisição de combustível sem nota fiscal, o que caracteriza a falta de pagamento anterior do imposto, porém o recorrente não traz aos autos provas de que o imposto foi recolhido. Diz que no LMC é registrada toda a movimentação de estoque de combustível e, se havia erros no citado livro, cabia ao recorrente demonstrá-los e prová-los por meio de notas fiscais, livros, etc. Ao finalizar, opina pelo não provimento do recurso.

## VOTO

A questão da decadência dos fatos geradores ocorridos no exercício de 1998 já foi afastada na Decisão recorrida, inclusive foram transcritos trechos de votos proferidos neste CONSEF, os quais corroboram o entendimento da 3ª JF. Todavia, o recorrente insiste que já havia decaído o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário referente ao exercício de 1998.

O termo inicial da contagem do prazo decadencial é o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia fixou o prazo de cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art.107-A, I, da Lei nº 3.956/81 – COTEB, e art. 965, I, do RICMS-BA/97).

Para os fatos geradores ocorridos em 1998, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/03 para constituir o crédito tributário. No caso em tela, o procedimento fiscal foi iniciado em 16/09/03, com a Intimação para Apresentação de Livros e Documentos (fl. 7). Em 29/12/03, o procedimento fiscal foi encerrado, e o Auto de Infração foi lavrado. Portanto, não houve a alegada decadência.

Quanto à homologação tácita alegada pelo recorrente, a mesma só ocorreria se o imposto devido tivesse sido pago dentro das condições previstas na legislação tributária estadual. Porém, no caso em lide, não houve pagamento do imposto, já que a auditoria fiscal apurou a ocorrência de omissão de entradas de combustíveis, portanto, não se pode dizer que o imposto foi pago pela distribuidora, como tenta fazer crer o recorrente.

Relativamente à notificação da lavratura do Auto de Infração ocorrida em 21/01/04, entendo que tal fato não implica decadência do direito de constituição do crédito tributário, pois, desde a lavratura do Auto de Infração em 29/12/03, o crédito tributário já estava constituído, independentemente da notificação.

Quanto ao pedido de diligência, o qual também já foi indeferido pela Junta de Julgamento, entendo que foi correto o procedimento da Primeira Instância, pois os elementos existentes nos autos são suficientes para a formação do convencimento dos julgadores (art. 147, I, “a”, do RPAF/99) e, além disso, a solicitação carece de fundamentação (art. 145 do RPAF/99).

Adentrando no mérito, constato que as mercadorias relacionadas na auditoria fiscal estão enquadradas no regime de substituição tributária. Todavia, nas operações de entradas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, como aconteceu no caso em lide, não se pode afirmar que o imposto já foi pago pela distribuidora ou pela refinaria. Em consequência, deve-se exigir do adquirente das mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal o pagamento do imposto por responsabilidade solidária, bem como o devido por antecipação tributária. Já sobre a omissão de saída, é cabível apenas a multa prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7014/96, uma vez que as mercadorias saídas sem notas fiscais já estavam com a fase de

tributação encerrada. Saliento que essa multa deve ser aplicada em razão da irregularidade apurada, não devendo ser exigida por cada exercício em que tenha ocorrido o ilícito fiscal.

Os argumentos recursais pertinentes às variações elencados pelo recorrente não podem prosperar pelos seguintes motivos:

- As variações volumétricas decorrentes de oscilações causadas pela temperatura não restaram comprovadas nos autos. Com base no princípio da razoabilidade, considero que as perdas ocorridas se compensam com os ganhos obtidos em função da variação da temperatura ambiente.
- As perdas por evaporação consignadas nos LMCs foram consideradas pelo autuante, conforme se pode verificar às fls. 14 e 31. Se alguma perda registrada no LMC não foi considerada, cabia ao recorrente apontar e comprovar. Ademais, deve ser ressaltado que considerar novas perdas aumentaria ainda mais as omissões de entradas apuradas pelo autuante.
- As variações decorrentes de instrumentos de medição não restaram comprovadas nos autos. Se os instrumentos de medição não mereciam fê, o recorrente deveria ter declarado esse fato quando assinou a Declaração de Estoque de fls. 27 a 30.
- As aferições consignadas nos LMCs foram consideradas pelo autuante, conforme se pode observar nos demonstrativos de fl. 31. Se alguma aferição registrada no LMC não foi considerada, cabia ao recorrente apontá-la e comprová-la.

Os levantamentos quantitativos de estoques foram efetuados por espécie de mercadorias, desse modo não pode ser acatada a alegação recursal de que a omissão de saídas de gasolina comum (25.913,28 litros) deve ser compensada com a omissão de entrada de gasolina aditivada (24.706,67 litros), reduzindo assim a diferença para 1.206,61 litros. São mercadorias diferentes e possuem preços diferentes, assim, não devem ser consideradas em conjunto como pleiteia o recorrente.

Em face do comentado acima, considero que a Decisão recorrida está correta em relação às infrações 1, 2, 3 e 5, as quais estão devidamente caracterizadas. Já quanto à infração 4, a mesma não pode prosperar, pois a multa por saída de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal deve ser aplicada apenas uma vez pela irregularidade apurada e não por cada exercício.

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida relativamente à infração 4, a qual não subsiste.

#### **VOTO EM SEPARADO**

Devo registrar minha discordância no que tange à autuação da omissão de entradas de 24.706,67, litros de gasolina aditivada, concomitantemente à aplicação de multa por omissão de saídas de 25.913,38 litros de gasolina comum, relativas ao exercício de 1998.

Entendo que o argumento do recorrente deveria ser acatado porque, na verdade, trata-se de produtos idênticos, da mesma espécie, – gasolina – e é possível, ao longo de um ano, acontecerem trocas na estocagem ou mesmo na venda, quando na falta de gasolina comum os postos vendem a aditivada em substituição, havendo que se considerar, ainda, que a movimentação desses produtos no caso em tela totalizam 2.200.094 litros naquele período, ou seja, a troca é de, aproximadamente, 1% do total movimentado.

Assim, diante do princípio da razoabilidade e considerando as circunstâncias inerentes aos levantamentos quantitativos que devem relevar sobras e faltas semelhantes quando se trata de mercadorias da mesma espécie, voto pela IMPROCEDÊNCIA desse item.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232948.0074/04-4**, lavrado contra **WALTER TANNUS FREITAS**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$5.721,25**, sendo R\$ 5.290,41, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$883,80 e 70% sobre R\$4.406,61, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e R\$430,84, acrescido das multas de 60% sobre R\$85,81 e 70% sobre R\$345,03, previstas no inciso II, “d” e III, do citado artigo e lei, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **1 UPF-BA** prevista no art. 42, XXII, da mesma lei supracitada.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Fauze Midlej, César Augusto da Silva Fonseca e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiros (as) José Carlos Barros Rodeiro e Maria do Carmo Santana Marcelino Menezes.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de setembro de 2004.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – VOTO EM SEPARADO

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