

PROCESSO - A. I. N° 114135.0001/04-8  
RECORRENTE - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDO - M. G. B. COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E ÁLCOOL LTDA.  
RECURSO - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 3<sup>a</sup> JJF n° 0309-03/04  
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO  
INTERNET - 09/12/2004

## 1<sup>a</sup> CAMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACORDÃO CJF N° 0421-11/04

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES DE COMBUSTÍVEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. PRESUNÇÃO LEGAL DA REALIZAÇÃO DE OPERAÇÕES SEM PAGAMENTO DO IMPOSTO. A imputação diz respeito à presunção legal de omissão de saídas anteriores ao deixar de contabilizar as entradas, e efetuou o pagamento dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas anteriores também não contabilizadas, ao passo que a matéria fática é de falta de recolhimento do ICMS, por responsabilidade solidária ao fornecedor, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal apurados através de levantamento quantitativo de estoques, e, em consequência, da falta de antecipação tributária de responsabilidade própria, de produtos (combustíveis). Infrações 1, 3 e 9 NULAS. 2. LIVROS E DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO, NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS, DE MERCADORIAS SUJEITAS A TRIBUTAÇÃO. MULTA. Exigência subsistente em parte, após consideração das provas documentais e adequação da penalidade à legislação. 2. DOCUMENTOS DE INFORMAÇÕES ECONÔMICO-FISCAIS. DMA. DECLARAÇÃO INCORRETA DE DADOS. MULTA. Exigência não impugnada. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 23/03/2004, exige o valor de R\$178.046,16, conforme documentos às fls. 8 a 262 dos autos, em decorrência das irregularidades a seguir listadas, apreciadas pela 3<sup>a</sup> JJF.

1. “falta de recolhimento do ICMS, no montante de R\$71.565,80, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 1999 e 2001;
2. entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, com a aplicação da multa, no montante de R\$32.642,20, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, inerentes aos exercícios de 1999 a 2002;

3. falta de retenção e recolhimento do ICMS antecipado, no montante de R\$25.255,42, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, referente a omissão de entradas de combustíveis apurada através de auditoria de estoque nos exercícios de 1999 a 2002;
4. multa de 3 UPFs, correspondente ao valor de R\$119,13, por ter escriturado no livro Registro de Entradas diversas notas fiscais destinadas a outras empresas, inerente ao exercício de 2000;
5. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$558,25, referente a imposto não destacado nas Notas Fiscais de nºs: 490581; 490582 e 490583 de 23/08/2000;
6. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no valor de R\$22,08, referente a mercadorias destinadas à contribuinte diverso do indicado na Nota Fiscal de nº 10088 de 15/03/2002;
7. utilização indevida de crédito fiscal de ICMS, no montante de R\$33,19, em razão do valor superior ao destacado na Nota Fiscal de nº 490580 de 23/08/2000;
8. multa, no montante de R\$498,26 por ter declarado incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA, decorrente da inclusão no livro Registro de Entradas de notas fiscais de outras empresas e da omissão de escrituração de notas fiscais da própria empresa, inerentes aos exercícios de 1999 a 2002, e;
9. falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$47.351,83, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com Recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2000.”

O autuante, às fls. 264 a 276 do PAF, apresentou impugnação, alegando números irreais, dado que a substituição tributária sobre combustíveis e lubrificante é imposta por lei, pois ao efetuar o pagamento dos combustíveis o imposto já estava incluso. Diz que se pode resumir a questão no fato de o Fisco omitir a existência de notas fiscais contabilizadas de entradas e de saídas, e tendenciosamente deixar de considerar as peculiaridades no setor de combustíveis.

Aceita engano na escrituração e que o Auto de Infração impõe a responsabilidade por solidariedade por não considerar documentos emitidos em favor do autuado, pelo que entende cabível apenas a aplicação de multa formal por descumprimento de obrigação acessória, já que o imposto foi recolhido pela fonte que forneceu o combustível.

Destaca a questão de combustíveis (diesel, gasolina e álcool), da obrigatoriedade da substituição tributária, sendo da Distribuidora a responsabilidade pelo recolhimento do imposto. Diz que o autuante errou ao não tomar os números reais do LMC; não observou corretamente os encerrantes; omitiu a existência de notas fiscais, apesar de apresentadas; lançou quantidades de combustíveis de maneira equivocada; indicou aquisições incorretas; não considerou o fechamento do estoque de combustíveis de maneira correta, nem a evaporação prevista em lei ou as entradas diante das aferições, e não levou em conta que os créditos utilizados eram devidos, acarretando na insubstância do Auto de Infração. Cita como exemplo as Notas Fiscais de nºs: 496628; 23310; 21343 e 21344, tidas como não registradas e que foram devidamente escrituradas.

Alega que o Estado não poderia tomar apenas as partes que lhe interessavam, da legislação da Agência Nacional de Petróleo, desprezando outras normas que embasariam a conduta e a correção do contribuinte.

Finaliza criticando a ação nessa forma tomada, violando a segurança jurídica, a capacidade contributiva e realizando verdadeiro confisco. Cita doutrina quanto à substituição tributária. Conclui com o pedido de improcedência do Auto de Infração, e, por cautela, que se descaracterize a multa aplicada.

O autuante, em sua informação fiscal, à fl. 283 dos autos, aduz que o sujeito passivo não apresentou nenhum fato que não justificasse as infrações relativas às omissões de entradas de combustíveis, e entende que apenas comprovou o registro de duas Notas Fiscais (nºs 23310 e 496628), constantes da relação de notas fiscais não escrituradas (infração 2) que reduzem o valor da infração 02 para R\$31.489,08, conforme fl. 284 do PAF. Pede a manutenção do crédito tributário remanescente.

O autuado, às fls. 287 e 288 do PAF, ressalta que o autuante cometeu lapso e sequer admitiu os erros na sua totalidade, mantendo o seu posicionamento sem fundamentar, corrigindo poucos pontos apontados. Assim, ratifica os termos da defesa apresentada, ressaltando que o autuante não tomou corretamente os números do LMC, e lançou quantidades de combustíveis de maneira equivocada, além de não levar em conta o correto fechamento do estoque.

#### VOTO DO RELATOR DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

*“As infrações apuradas no Auto de Infração impugnado pelo sujeito passivo, em síntese foram as seguintes:*

- *de levantamento quantitativo de estoque de combustíveis, decorrente da presunção legal de omissão de saídas anteriores, como também pela falta de recolhimento da antecipação tributária, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, em razão da omissão de entradas de produtos sujeitos ao regime de substituição tributária (infrações 01; 03 e 09);*
- *de créditos indevidos de ICMS não destacados em documentos fiscais, relativos a mercadorias destinadas à contribuinte diverso do autuado ou em valor superior ao destacado no documento fiscal (infrações 05; 06 e 07);*
- *da multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias, sujeitas a tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal (infração 02);*
- *da multa de 3 UPFs por escriturar no livro Registro de Entradas diversas notas fiscais destinadas a outras empresas (infração 04);*
- *da multa de 3 UPFs, por exercício, por declarar dados incorretos nas informações econômico-fiscais apresentados através da DMA (infração 08).*

*Cumpre observar que o autuado atua no comércio varejista de combustíveis e, nessa condição, normalmente recebe mercadorias com o ICMS pago por antecipação. Contudo, constatando-se através de levantamento quantitativo de estoques, a falta de registro, em sua escrituração, de entradas de combustíveis ocorridas em seu estabelecimento, o imposto deve ser exigido conforme dispõe o art. 10 da Portaria nº 445/98:*

1. *o imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), aplicando-se a multa de 70% (art. 42, III, da Lei nº 7014/96). A base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo*

*ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (RICMS/97, art. 60, II, "b");*

2. *o imposto devido por antecipação tributária , de responsabilidade do próprio sujeito passivo e 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 do item anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (art. 42, II, "d", da Lei nº 7014/96).*

*Assim, quanto a omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurada através de auditoria de estoque, (infrações 01, 03 e 09 do Auto de Infração) dever-se-ia observar o que disciplina a referida Portaria nº 445/98, exigindo o pagamento do imposto devido pelo sujeito passivo, na condição de "responsável solidário", além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo.*

*Deste modo, a descrição das infrações na peça vestibular nas situações dos itens 01 e 09, indicam presunção legal de omissão de saídas anteriores que com os pagamentos não contabilizados efetuou as aquisições das entradas apuradas no levantamento quantitativo.*

*Não se aplica a presunção legal prevista no art. 4º § 4º da Lei nº 7.014/96, tendo em vista que o contribuinte só comercializa mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, pagas com antecipação de imposto.*

*Logo, voto pela nulidade das três infrações, por entender que está equivocado o lançamento relativo às infrações acima indicadas, e inclusive, importando em cerceamento ao direito de defesa do sujeito passivo, uma vez que a descrição dos fatos e sua capitulação legal não são condizentes ao caso em exame, e nem com a legislação aplicável, uma vez que a imputação diz respeito à presunção legal de omissão de saídas e, em consequência, da falta de recolhimento da antecipação tributária, por ter adquirido combustíveis, produto sujeito ao regime de substituição tributária, desacompanhado de documentação fiscal, em razão da omissão de entradas apurada na auditoria de estoque, ao passo que a matéria fática é de falta de recolhimento do ICMS por responsabilidade solidária ao fornecedor e da consequente falta de antecipação tributária.*

*Neste sentido, recomenda-se que sejam refeitas as infrações 1, 3 e 9, consoante o disposto no art. 156 do RPAF/99, para que instaure novo procedimento fiscal, diante dos equívocos cometidos quanto a essas infrações, por não serem as mesmas passíveis de retificação, e em observância aos princípios constitucionais do devido processo legal e da ampla defesa.*

*No que se refere a exigência da multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias, sujeitas à tributação, entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal (infração 2), observa-se, às fls. 82, 196 a 237 e 284 dos autos, que se tratam de aquisição de combustíveis, cujo imposto foi objeto de substituição tributária por parte do fornecedor. A referida infração, teve duas notas fiscais reconhecidas pelo autuante como registradas no livro de entradas do autuado, acatando parte da defesa, e reduzindo o valor da multa.*

*Ocorre, que o autuante aplicou a multa de 10% sobre o valor comercial das mercadorias, quando subsiste apenas a multa de R\$3.148,91 (fl. 284), correspondente a 1% sobre o valor comercial das mercadorias, cujo imposto já havia sido pago por antecipação, consoante art. 915, XI do RICMS, alterado pelo Decreto nº 8.868/04, aplicado por ser mais benéfico ao contribuinte, aplicado de forma retroativa, conforme art. 106, II "c" do CTN.*

*Devo ressaltar que referente ao Demonstrativo de Débito, relativo à data do vencimento da infração 2 considerando que se trata de multa por descumprimento de obrigação acessória (falta de registro de entradas de mercadorias) a data de ocorrência e de vencimento devem ser as mesmas, e não a data de vencimento de imposto como consta do Auto de Infração, por esta razão procedi a retificação.*

*Quanto às demais infrações (5, 6 e 7) o sujeito passivo não apresenta qualquer alegação ou prova documental que venha a elidí-las, limitando-se a alegar que a utilização dos créditos do ICMS foi correta. Neste sentido, entendo que as mesmas subsistem na sua totalidade.*

*O autuado, nada contesta acerca das multas dos itens 04 e 08, o que nos leva à conclusão que as reconhecem tacitamente. Entretanto, relativo à infração 8 deve ser retificada para R\$140,00, tendo em vista que a legislação não prevê a aplicação de multa por exercício, para a situação em que se o contribuinte declare incorretamente dados nas informações econômico fiscais.*

*De todo o exposto, voto o Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE, após a exclusão dos valores relativos às infrações 1, 3 e 9, julgadas nulas, e a redução da penalidade exigida na segunda infração”.*

## VOTO

Inicialmente destaco que os itens remetidos para exame em grau de Recurso de Ofício, relacionam-se às infrações apontadas a seguir que tratam de, respectivamente:

- 1 falta de recolhimento do ICMS, no montante de R\$71.565,80, relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 1999 e 2001;
- 3 falta de retenção e recolhimento do ICMS antecipado, no montante de R\$25.255,42, na condição de sujeito passivo por substituição, relativo às operações internas subsequentes, referente a omissão de entradas de combustíveis apurada através de auditoria de estoque nos exercícios de 1999 a 2002;
- 9 falta de recolhimento do ICMS, no valor de R\$47.351,83, com base na presunção legal de que o sujeito passivo ao deixar de contabilizar as entradas efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2000.

Por seu turno, também a de número 2, que estabeleceu as entradas no estabelecimento sem o devido registro na escrita fiscal, com a aplicação da multa, no montante de R\$32.642,20, correspondente a 10% do valor comercial das mercadorias, sujeitas à tributação, inerentes aos exercícios de 1999 a 2002, deve prevalecer à redução da penalidade levada a efeito da JIF para o valor de R\$3.148,91, por se tratar de mercadorias, cujo imposto foi pago por antecipação.

E ainda, com relação à infração de número 8 indicando multa no montante de R\$498,26 por ter declarado incorretamente dados nas informações econômico-fiscais apresentadas através da DMA, decorrente da inclusão no livro Registro de Entradas de notas fiscais e da omissão de escrituração de notas fiscais da própria empresa, inerentes aos exercícios de 1999 a 2002, também

deverá prevalecer à redução da penalidade decidida da JJF, em vez que a legislação não prevê, neste caso, que a multa seja de aplicação por exercício.

No que diz respeito às infrações 1, 3 e 9, julgadas nulas, entendo correto o procedimento da 1<sup>a</sup> Instância em virtude do recorrido só comercializar com produtos cujo imposto é pago por antecipação, sendo, nesta condição, incompatível com a exigência fiscal na forma posta, prevalecendo, contudo, a recomendação para renovação do procedimento fiscal em relação a estes itens.

Por todo o acima exposto voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício, mantendo-se inalterada a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 114135.0001/04-8, lavrado contra **M. G. B. COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO E ÁLCOOL LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$613,52, sendo R\$591,44 atualizado monetariamente, acrescido da multa de 60%, prevista no art. 42, VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$22,08, acrescido da mesma multa, prevista no dispositivo legal retrocitado, e dos acréscimos legais, mais a multa no montante de R\$3.148,91, sendo R\$207,56, atualizado monetariamente, e R\$2.941,35, com os devidos acréscimos legais, prevista no art. 42, XI, da Lei nº 7.014/96, além das multas de 3 UPFs-BA e R\$140,00, previstas no art. 42, XVIII, “b” e “c”, da Lei nº 7.014/96, recomendando-se a renovação do procedimento fiscal quanto às infrações 1, 3 e 9.

Sala das Sessões do CONSEF, 25 de novembro de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

OSWALDO IGNÁCIO AMADOR - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTOS SÉ - REPR. DA PGE/PROFIS