

**A. I. Nº** - 206766.0015/03-1  
**AUTUADO** - VITÓRIA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - URBANO FERRAZ SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 30. 04. 2004

#### **4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF Nº 0120-04/04**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria já saiu sem tributação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Rejeitados o pedido de perícia e a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O presente Auto de Infração, lavrado em 08/12/2003, exige ICMS no valor de R\$67.552,61, em razão das seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$10.593,26, 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;
2. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$4.402,56, 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 desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária;
3. Como nos termos do item 1, com ICMS devido no valor de R\$47.051,74, *idem*;
4. Pelo mesmo motivo descrito no item 2, com ICMS devido no valor de R\$5.505,05, *idem*.

As infrações acima foram apuradas através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado e aberto, relativos aos anos de 2002 e 2003.

O autuado ao impugnar o lançamento fiscal, fls. 503 a 511 dos autos, alegou, inicialmente, que o Auto de Infração lavrado não merece prosperar, eis que eivado de vícios e irregularidades, que desde logo o torna insubsistente, além de não comportar no mérito uma análise mais profunda, conforme restará demonstrado e comprovado na presente defesa.

Após transcrever os termos da acusação fiscal, o autuado disse que a ação fiscal levada a efeito na empresa, não realizou um completo trabalho de fiscalização, posto que, de forma superficial e precipitada, o autuante preferiu lançar mão de critérios subjetivos e arbitrários, a encarar a realidade fática.

Alega que é revendedor exclusivo da marca Texaco, da qual adquire os produtos (óleo diesel) para a sua revenda, conforme se verifica nos demonstrativos anexados pelo autuante ao Auto de Infração. Por tal razão, sendo a Texaco uma empresa de reconhecida idoneidade, se torna difícil admitir como verídico a existência de entrada de mercadorias desacompanhadas de notas fiscais.

Salienta que a única hipótese de ter sido encontrada diferença entre a entrada de mercadorias (compra) e a saída (venda), em seu entendimento, é de erro material na sua escrita contábil ou engano do autuante na efetivação da auditoria de estoque, cujo erro só poderá ser esclarecido através da realização de perícia contábil, a qual será requerida mais adiante.

Assevera que, após realizar uma acurada investigação em sua escrita contábil e administrativa (LMC), não constatou nenhuma infração tributária que ensejasse a lavratura do presente Auto de Infração. Diz que da verificação do LMC, que apesar de não ser livro contábil ou tributário, por ser o mesmo exigido pela ANP – Agência Nacional do Petróleo, o qual registra o estoque de mercadorias, as suas entradas e saídas, constatou que o mesmo fecha nos exatos montantes adquiridos pela empresa.

Aduz que também foi checada as bombas de revenda de combustíveis, as quais registram todas as movimentações de saídas (vendas) no período, cujo procedimento não resultou em apuração de qualquer diferença.

Prosseguindo em sua defesa, o autuado disse que como derradeiro passo foi analisar a escrita contábil, juntamente com toda documentação (notas fiscais de entradas e de saídas), quando se apurou um número significativo de notas de saída (venda) em duplicidade com os cupons fiscais, cujo fato decorreu de equívoco do setor de contabilidade e administrativo da empresa, o qual não se constitui em fato gerador. Diz que tal procedimento fez com que o autuante considerasse duplamente as saídas, o que ensejou a suposta existência de estoque fictício e, por consequência, a alegada aquisição de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal.

De acordo com o autuado, a fiscalização levada a efeito pelo autuante verificou diferença em apenas dois meses de todo o período analisado, o que demonstra que de fato não passou de um erro de procedimento, porém, não correspondente ao fato gerador da obrigação tributária do ICMS, já que não se pode constituir (declarar) dois créditos de um único fato gerador.

Frisa que o autuante, de forma equivocada, lavrou o Auto de Infração, o qual é totalmente insubsistente, já que em tempo algum a empresa adquiriu produtos desacompanhados das respectivas notas fiscais, pois, o pagamento do ICMS sobre combustíveis é regido pelo sistema de substituição tributária, cujo responsável pelo seu recolhimento é a distribuidora (Texaco ou terceiros).

Sustenta que, mesmo que nota fiscal não houvesse, tal fato não ensejaria descumprimento de obrigação principal (pagamento de tributo), mas tão somente de infração a obrigação acessória (emissão de nota fiscal).

Argumenta que só pode comprar combustível para revenda de distribuidora autorizada pela ANP, a qual adquire o produto diretamente da PETROBRÁS, razão pela qual, mesmo que tenha adquirido óleo diesel sem notas fiscais, como alega o autuante, todo o tributo é retido na base de distribuição e, se permitir nova cobrança, além de excesso de exação, restaria configurada a bi-tributação, oportunidade em que transcreveu o teor do art. 128, do CTN, em apoio ao alegado.

À fl. 507, sob o argumento de que a ampla defesa é o corolário do devido processo legal, requer a instalação de perícia contábil, na forma prevista no RICMS/97, oportunidade em que indicou o seu assistente técnico e listou os quesitos a serem respondidos.

Continuando em sua peça defensiva, o autuado discorreu à fl. 508, sobre o princípio da legalidade e disse que o autuante, por não possuir registro no CRC, na categoria de contador, não poderá lavrar Auto de Infração ou Notificação Fiscal, que tiver como base trabalhos de auditoria e perícia, como ocorre no presente caso, pelo que requer a nulidade do lançamento.

Com referência à multa aplicada e demais acréscimos incidentes sobre os valores do imposto cobrados no Auto de Infração, o autuado alega que com o advento da Lei nº 9.928/96, a multa por inadimplemento no Brasil, passou para o máximo de 2%, dado a nova realidade econômica do país, portanto, a pretensão de multas na ordem de 100% do valor da obrigação, exigidas no presente lançamento, não encontra guarida na atualidade nacional, além de configurar em enriquecimento sem causa por parte da Fazenda Estadual.

Além da alegação acima, o autuado aduziu que a aplicação de multa como exigida neste lançamento, afigura-se na odiosa forma de CONFISCO, o que é vedado pelo Direito Tributário Constitucional, oportunidade em que transcreveu entendimento de autores que indica sobre o assunto.

Argumenta que o autuante também consignou no Auto de Infração além da multa, correção monetária e acréscimo moratório, fato que se configura no “*bis in idem*”, instituto totalmente repudiado em nosso Direito Positivo, o que representa enriquecimento ilícito, também inaceitável em nossa legislação.

Ao concluir, requer a anulação do lançamento ou o seu arquivamento, ou “*ad argumentandum*”, independentemente do julgamento procedente ou improcedente, parcial ou integral, a ilegitimidade das multas aplicadas, fixando-as em percentuais equivalentes na supra citada lei pertinente, ou seja, de 2%.

O autuante ao prestar a informação fiscal, fls. 514 a 518 dos autos, aduziu, inicialmente, que o autuado alegou que nunca comprou mercadoria sem notas fiscais e desconhece outro meio de compra de petróleo a não ser através da fornecedora de Petróleo TEXACO..., quando, a realidade dos fatos é outra, já que os dados foram extraídos dos seus livros de LMC's, de Entradas e de notas fiscais de compras, através dos quais restou demonstrado que o mesmo adquiriu óleo diesel sem notas fiscais.

Segundo o autuante, para apuração das diferenças foi levado em consideração o estoque inicial e final de 2001/2002/2003 lançados no livro Registro de Inventário constante às fls. 31/44 do PAF, bem como do estoque final consignado na declaração a fl. 7.

Quanto às entradas, esclarece que as mesmas foram levantadas através das notas fiscais de compras listadas as fls. 18 a 30, enquanto as saídas foram apuradas com base nos valores iniciais dos encerrantes dos bicos de cada bomba do primeiro e do último dia de cada período considerado na presente autuação, conforme cópias do LMC de diesel às fls. 31 a 498, o que resultou na omissão de entradas de diesel de 50.523,3 litros e 265.121,3, respectivamente, nos exercícios de 2002 e 2003.

Sobre as afirmativas do autuado em sua defesa sem a respectiva prova documental, segundo a qual realizou verificações em seu LMC, suas bombas e escrita fiscal, juntamente com toda a documentação fiscal (notas fiscais de entradas e saídas), onde apurou pequena diferença, cuja diferença disse que foi em decorrência de duplicidade de emissão de cupons fiscais e notas fiscais de vendas por parte do setor administrativo, aduz não proceder, já que, conforme relatado anteriormente, as saídas foram apuradas com base nos valores dos encerrantes de cada bico das bombas, os quais encontram-se registrados no LMC diesel da empresa.

Acerca da alegação do autuado de que só foi encontrado diferença em apenas dois meses de todo o período analisado, também improcede, já que o levantamento quantitativo abrangeu o exercício

fechado de 2002 e o aberto de 2003, tendo sido considerado como data do fato gerador o último dia do período fiscalizado, ou seja, 31/12/2002 e 21/10/2003, respectivamente, conforme determina a legislação do ICMS.

De acordo com o autuante, o fato de o autuado omitir a entrada de óleo diesel significa que o ICMS normal e o antecipado deixou de ser recolhido, haja vista que a nota fiscal não foi emitida pelo fornecedor ou, caso tenha sido, não há provas de que o mesmo foi recolhido aos cofres do Estado, ficando, por conseguinte, o adquirente como responsável pelo seu pagamento, não havendo, portanto, bi-tributação sobre a operação como alega a defesa.

Com relação ao pedido de perícia, em que foi formulado vários quesitos a serem respondidos, aduz que o autuado não apresenta as suas provas, bem como não aponta os erros constantes no levantamento quantitativo de estoques, motivo pelo qual não há porque se falar sobre a mesma.

Quanto ao princípio da legalidade, onde alega que o preposto fiscal não possui habilitação para proceder auditoria, bem como para lavratura de Auto de Infração, esclarece não ter nenhum fundamento, haja vista o disposto no art. 925, do RICMS97, ao prescrever que a função fiscalizadora será exercida pelos Auditores Fiscais, não importando a sua formação acadêmica.

No tocante as multas e dos demais acréscimos, em que o autuado tenta descaracterizá-las, sob o argumento de tratar-se de confisco, diz que os julgadores do CONSEF são sabedores do procedimento adotado pela SEFAZ sobre o assunto, cuja alegação compete aos mesmos avaliarem.

Ao concluir, diz que a autuação subsiste, tendo em vista que não foi apresentada nenhuma prova contrária por parte do autuado, pelo que solicita o julgamento procedente do Auto de Infração.

## **VOTO**

O fundamento da autuação foi em razão da falta de recolhimento do imposto pelo autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiro mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (Infrações 1 e 3), bem como de não ter recolhido o imposto por antecipação tributária, em função do valor acrescido (Infrações 2 e 4).

As infrações acima foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercícios fechado e aberto.

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo sujeito passivo em sua defesa, sob a alegação de que o autuante não possuiu registro no CRC – Conselho Regional de Contabilidade, na condição de contador, situação que o impede de lavrar Auto de Infração e Notificação Fiscal. É que de acordo com o disposto no art. 42, do RPAF/99 (Regulamento do Processo Administrativo Fiscal), a lavratura de Auto de Infração é de competência privativa dos Auditores Fiscais, cargo que é exercido pelo autuante na Secretaria da Fazenda, não procedendo, portanto, a alegação defensiva.

Quanto ao pedido de perícia formulado pelo autuado, indefiro o mesmo, com fulcro no art. 147, I, “a”, do RPAF/99, por entender que os elementos acostados aos autos pelo autuante são suficientes para decidir acerca da presente lide.

Adentrando no mérito da autuação e após analisar as peças que instruem o PAF, observei que o autuante como prova do cometimento das infrações por parte do autuado, fez a juntada às fls. 7 a 498, além de outros documentos, dos demonstrativos de apuração das omissões de entradas de óleo diesel, das relações das notas fiscais de compras do referido combustível, de cópias do livro Registro de Inventário e do LMC, relativos aos exercícios de 2002 e 2003.

Sobre a defesa formulada, entendo razão não assistir ao autuado, já que se limitou a alegar que não efetuou compras de óleo diesel desacompanhado de notas fiscais, não fazendo a juntada em sua defesa de nenhum demonstrativo ou levantamento, onde constassem os estoques inicial e final, as entradas e saídas do produto no período objeto da autuação, em que restasse comprovada a não ocorrência das omissões apontadas pelo autuante.

De acordo com o art. 123, do regulamento acima citado, é assegurado ao sujeito passivo tributário o direito de fazer a impugnação do lançamento, medida ou exigência fiscal na esfera administrativa, aduzida por escrito e acompanhadas das provas que tiver, inclusive documentos, levantamentos e demonstrativos referente às suas alegações, no prazo de 30 (trinta) dias, contado da intimação.

Também o art. 143, do mesmo regulamento, dispõe que a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação.

Com base nos dispositivos acima, entendo caracterizadas as infrações, já que a constatação de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária desacompanhadas de documentação fiscal, detectada através de levantamento quantitativo de estoques, se constitui em fato gerador do ICMS na condição de responsável solidário, sendo também devido o imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

Quanto ao argumento defensivo, em que o autuado questiona o percentual de multa aplicada, bem como dos demais acréscimos, ressalto que os mesmos estão previstos na Lei nº 7014/96, que instituiu o ICMS no Estado da Bahia, não cabendo a este órgão julgador reduzi-la para percentuais menores como solicitado pelo defesa.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206766.0015/03-1, lavrado contra **VITÓRIA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$67.552,61**, acrescido das multas de 70% sobre R\$57.645,00 e de 60% sobre R\$9.907,61, previstas no art. 42, III e II, “d”, respectivamente, da Lei nº 7014/96, e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de abril de 2004.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA - JULGADOR