

**A. I. N°** - 233080.0304/03-0  
**AUTUADO** - CARAÍBAS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTE** - ROBERTO COUTO DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ JACOBINA  
**INTERNET** - 25.05.04

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0153-03/04

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ÁLCOOL HIDRATADO. ÓLEO DIESEL. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS AINDA FISICAMENTE EM ESTOQUE. Deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal. Infração caracterizada. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. 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. Infração caracterizada. Não acatadas as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 29/12/03, para exigir o ICMS no valor de R\$411.495,85, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (1998 e 1999) – R\$331.436,47;
2. Falta de recolhimento do imposto, 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, 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, apurado mediante levantamento

quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (1998 e 1999) - R\$80.059,38.

O autuado apresentou defesa por meio de advogado (fls. 80 a 100), suscitando, preliminarmente, a nulidade do lançamento, com fundamento no artigo 18, do RPAF/99, pelas razões seguintes:

1. o autuante, em nenhum momento, “perquiriu a busca da verdade material, colhendo dados corretos da escrita da impugnante” e “a única conclusão que se pode chegar é que o representante do Tesouro Estadual já estava imbuído do espírito de ‘AUTUAR SONEGADORES CONTUMAZES...’”;
2. o lançamento contém “uma série de falhas técnicas e metodológicas” e é “decorrente de violação às normas jurídicas cogentes e direitos adquiridos do contribuinte, consagrados pela Constituição Federal”;
3. a metodologia do levantamento fiscal “resta afastada dos poderes de fiscalização em face de assentamento jurisprudencial negando arbitramento oblíquos”;
4. o preposto fiscal restringiu-se a “efetuar um INSUBSISTENTE levantamento quantitativo de estoque desconsiderando injustificadamente os valores reais escriturados pelo Impugnante, coeficientes de perdas, aferições e sobras do produto comercializado, instituído por legislação vigente, bem como as provas documentais que confirmam que em momento algum foi sonegado tributo estadual” e, “para descaracterizar uma contabilidade é necessário primordialmente, respeitar, sob pena de nulidade, TODOS os princípios de contabilidade por TODOS nós conhecidos”;
5. o lançamento “encontra-se eivado de vícios e conseqüentes nulidades”, uma vez que não houve uma “descrição perfeita dos fatos ocasionadores do suposto ilícito tributário, perfeitamente vinculados a uma planilha capaz de demonstrar as apurações a acréscimos realizados”, constituindo-se num “grave e flagrante cerceamento de defesa, capaz de tornar imprestável para os fins que se destina o levantamento fiscal”;
6. este CONSEF tem dado mostras de ser um órgão preocupado com a legalidade, consoante as ementas das Resoluções nºs 979/91 e 2247/91 e do Acórdão nº 198/00 que transcreve;
7. não foi anexado “demonstrativo que comprove claramente a apuração do crédito tributário, demandando da ora impugnante deduções que agredem a segurança jurídica”;
8. houve total desatenção do autuante aos preceitos do artigo 3º da Portaria nº 445/98.

No mérito, argumenta que, no ano de 2000, foi autuado por “omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não contabilizadas”, relativamente aos exercícios de 1998, 1999 e de janeiro a abril de 2000. Ressalta que, na descrição dos fatos, consta que a irregularidade consistia na “falta de registro em livros fiscais e/ou contábeis de notas fiscais de aquisições de combustíveis e lubrificantes efetuadas dentro do Estado” e que o Auto de Infração nº 206977.0025/00-3, então lavrado, foi julgado procedente em parte pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, pois, concluiu-se que, pelo fato de seu estabelecimento recolher antecipadamente o ICMS, não deveria ter sido imputada infração por ausência de recolhimento do imposto, convertendo-se, então, a exigência em multa por descumprimento de obrigação acessória, consoante o Acórdão que anexou às fls. 107 a 113 dos autos, decisão que se tornou definitiva em dezembro de 2000.

Pelo exposto, argumenta que “não é admissível que sejam realizados dois lançamentos relativos as escriturações de entradas de mercadorias, em período idêntico, sem a devida motivação e, pior, concluírem por infrações opostas, uma vez que o auto de infração do ano de 2000 concluiu por Omissão de Saídas e a presente infração apurou Omissão de Entradas”.

Salienta que, se a decisão administrativa anterior entendeu que houve o recolhimento do imposto de forma antecipada, não se justifica “nova exigência decorrente da conclusão de que, considerando as notas fiscais não contabilizadas, houve excesso de entradas em relação às saídas, portanto, omissão de saídas”.

Alega que, com base no parágrafo único do artigo 936 do RICMS/97, não se poderia realizar um novo levantamento fiscal, uma vez que os mesmos documentos disponibilizados à fiscalização em 2000 foram novamente apresentados ao Auditor Fiscal em 2003 e “no presente caso, não havia motivos que justificassem uma nova apuração de um período que já havia sido objeto de profunda análise pelo próprio CONSEF, de onde decorreu a referida decisão transitada em julgado administrativamente”.

Acrescenta que “há um procedimento específico a ser seguido pela fiscalização, quando ocorre a concomitância entre a omissão de entradas e de saídas”: “deve o Fisco optar, nos termos da Portaria 445/98 [artigo 13] pela presunção de ilícito que apresente o maior valor do ICMS, uma vez que é inadmissível duas autuações sobre a mesma situação fática, o que evidenciaria *bis in idem*”.

Prossegue dizendo que, se houvesse a possibilidade de agravamento da infração, caberia aos julgadores do Auto de Infração nº 206977.0025/00-3, lavrado anteriormente, representar para a renovação do procedimento fiscal, o que não foi feito e, sendo assim, “falta motivação que justifique este novo lançamento sob o mesmo objeto e período”. Transcreve a ementa de uma decisão da segunda instância para demonstrar seu entendimento.

Além do equívoco acima apontado, alega que o autuante não levou em consideração as perdas ocorridas no procedimento de circulação e armazenagem de combustíveis, estabelecidas em 0,6% pelo Departamento Nacional de Combustíveis, por meio da Portaria nº 26/92, bem como a imprecisão dos equipamentos de medição existentes, “deturpando, para mais ou para menos, a quantidade de combustível que estava armazenada no respectivo tanque”.

Finaliza afirmando que “se o fisco não tem a capacidade de chegar a um cálculo preciso para efetivamente chegar à conclusão de que houve, ou não, omissão de entradas, não há como manter tais infrações, em decorrência de imprecisão e falta de coerência na sua determinação”.

Transcreve a ementa de algumas decisões do CONSEF para apoiar a sua argumentação, e requer a produção de todos os meios de prova em direito admitidos, em especial a juntada posterior de documentos. Finalmente, pede a nulidade do lançamento, em virtude dos vícios apontados e em razão de ter sido “efetuado por arbitramento”, ou a improcedência deste Auto de Infração, pelos erros que “maculam o levantamento quantitativo realizado”.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 121 a 123), rebateu as preliminares de nulidade, afirmando que foram acostadas ao PAF cópias dos livros fiscais, “onde existe a mais perfeita coerência entre os documentos neles lançados e os registrados no levantamento quantitativo de estoques” e que o autuado limitou-se a criticar o levantamento fiscal sem apresentar nenhuma prova que pudesse elidir o lançamento.

Quanto aos coeficientes de perdas, aferições e sobras, que não teriam sido considerados, aduz que o autuado deixou de mencionar que, como o montante de perdas foi superior ao de sobras, “estes valores aumentariam a omissão de entradas detectada no levantamento quantitativo de estoques”.

Relativamente ao Auto de Infração nº 206977.0025/00-3, alega que, no voto do Acórdão acostado pelo contribuinte, o Relator deixou claro que “... e considerando que a falta de registro pode causar transtornos ao fisco, caso este pretenda efetuar, por exemplo, o levantamento quantitativo

dos estoques da empresa, concluo que a multa deva ser aplicada” e, assim, demonstrou que a penalidade então imposta “não pode servir de impedimento a penalidade imputada” por meio desta autuação.

Por fim, pede a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Deixo de acatar as preliminares de nulidade suscitadas pelo autuado porque este Auto de Infração foi lavrado em consonância com as disposições legais, especialmente o artigo 39, do RPAF/99, não possuindo vícios formais que possam ensejar a declaração de nulidade, encontrando-se embasado nos demonstrativos elaborados pelo autuante, bem como nas fotocópias de livros e documentos fiscais acostados ao PAF (fls. 5 a 75). Ademais, as infrações foram descritas de forma satisfatória, com a indicação dos dispositivos infringidos e o contribuinte apresentou sua impugnação a todos os fatos narrados, não havendo nenhum cerceamento de seu direito de defesa ou prejuízo ao princípio do contraditório.

Observe-se, ainda, que não houve arbitramento da base de cálculo do imposto, como alegado pelo sujeito passivo; os roteiros de auditoria, seguidos pelo preposto fiscal, estão previstos legalmente; todos os dados e informações foram colhidos dos livros e documentos fiscais da escrituração do próprio contribuinte; não houve desatendimento ao artigo 3º, da Portaria nº 445/98, como asseverado pelo contribuinte, uma vez que o levantamento de estoques obedeceu às unidades de medida utilizadas pelo próprio sujeito passivo, bem como às quantidades de entradas, saídas e estoques lançadas nos livros e documentos fiscais.

No mérito, o Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado, nos anos de 1998 e 1999.

O autuado atua no comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente recebe as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação. Entretanto, na situação em análise, tendo sido constatada, através de levantamento de estoques, a falta de registro, em sua escrituração, de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, deve-se exigir o imposto por solidariedade, bem como o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido).

O autuado argumentou, em sua peça defensiva, que foi lavrado, anteriormente, o Auto de Infração nº 206977.0025/00-3, por “omissão de saídas de mercadorias tributáveis apurada através de entradas de mercadorias não contabilizadas”, relativamente aos exercícios de 1998, 1999 e de janeiro a abril de 2000, e que, na descrição dos fatos, consta que a irregularidade consistia na “falta de registro em livros fiscais e/ou contábeis de notas fiscais de aquisições de combustíveis e lubrificantes efetuadas dentro do Estado”.

O contribuinte informou também que o lançamento acima aludido foi julgado procedente em parte pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, com a conversão da exigência do ICMS em aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória e, portanto, entende que “não é admissível que sejam realizados dois lançamentos relativos as escriturações de entradas de mercadorias, em período idêntico, sem a devida motivação e, pior, concluírem por infrações opostas, uma vez que o auto de infração do ano de 2000 concluiu por Omissão de Saídas e a presente infração apurou Omissão de Entradas “.

Inicialmente, faz-se necessária uma análise mais aprofundada da questão, a fim de se verificar se o lançamento realizado em 2000, contra este mesmo autuado, constituía impedimento, de alguma forma, à lavratura do presente Auto de Infração.

Da análise do Acórdão nº 2826/00, exarado pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal, no Auto de Infração nº 206977.0025/00-3, constata-se que foi exigido o ICMS, por presunção legal, em razão de o contribuinte ter deixado de escriturar diversas notas fiscais de aquisição de mercadorias (combustíveis, lubrificantes, fluidos, aditivos e graxas).

O Relator do PAF, o Sr. José Bezerra Lima Irmão, proferiu seu voto nos seguintes termos:

### **VOTO**

(...)

*A circunstância de todas as operações efetuadas pelo autuado ter o imposto antecipado pelo regime de substituição tributária é fator decisivo neste caso. Isso significa que as “receitas” que seriam tributáveis correspondem à venda de combustíveis, lubrificantes e outros produtos como graxas, fluidos e aditivos, cuja fase de tributação se encontrava encerrada por disposição expressa da legislação estadual, a saber, o art. 9º da Lei nº 7.014/96 e o art. 356 do RICMS/97.*

*Na presente situação, as regras postas em cotejo (o § 3º do art. 2º e o art. 356 do RICMS/97) são contemporâneas e de igual hierarquia, pois integram o mesmo ato normativo. A primeira, ao tratar abstratamente da presunção de omissão de receitas anteriores, a menos que seja elidida pelo sujeito passivo, é norma genérica em relação à segunda, pois esta cuida de situação especial em que não se aplica a norma genérica, haja vista se encontrar encerrada a fase de tributação das mercadorias objeto dos negócios do estabelecimento.*

(...)

*O autuado admite que deixou de cumprir uma obrigação acessória: a falta de registro das Notas Fiscais na escrita. Argumenta que a multa nesse caso seria de 1% sobre o valor das entradas não lançadas, prevista no art. 915, XI, do RICMS/97, tendo em vista tratar-se de mercadorias não tributáveis, por se encontrar encerrada a fase de tributação, nos termos do art. 356. Pede, porém, que a multa seja dispensada porque não houve falta de pagamento do imposto, pois este foi pago por antecipação. Justifica a falta do registro alegando que o titular da empresa, por ignorância, considerando que o imposto relativo aos documentos em questão já estava pago, não sabia da necessidade de excessivos controles desses fatos.*

(...)

*Sendo indevido o imposto, cumpre então analisar qual a multa aplicável face ao descumprimento da obrigação acessória.*

*A multa de 10% sobre o valor das entradas não registradas, nos termos do inciso IX do art. 42 da Lei nº 7.014/96, diz respeito a bens, mercadorias ou serviços sujeitos à tributação. Concordo com a tese da defesa de que, no caso de falta de registro de entradas de mercadorias cujo imposto foi pago por antecipação, estas não são mais sujeitas à tributação. De fato, tais mercadorias, antes, eram sujeitas à tributação, porém, uma vez pago o imposto por substituição tributária, as mesmas, nas operações*

*internas subseqüentes, não são mais sujeitas à tributação, haja vista disposição expressa nesse sentido (Lei nº 7.014/96, art. 9º, e RICMS/97, art. 356). Sendo assim, a multa pela falta de lançamento das Notas de fornecedores na escrita fiscal do estabelecimento é de 1% sobre o valor das entradas, conforme prevê o inciso XI do art. 42 da Lei nº 7.014/96.*

*O contribuinte pede que seja dispensada essa multa, alegando que não deixou de pagar o imposto e que não houve dolo, fraude ou simulação.*

*No preâmbulo do Auto de Infração, no campo “Descrição dos Fatos”, consta que as Notas Fiscais não escrituradas dizem respeito a aquisições de combustíveis e lubrificantes. Pelo que consta nos autos, todas as aquisições são feitas com o imposto pago antecipadamente. É razoável supor que não houve, por conseguinte, falta de pagamento do tributo. Além disso, não consta nos autos que tivesse havido dolo, fraude ou simulação. O § 7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96 autoriza a dispensa da multa nessa situação.*

*Seria, por conseguinte, admissível a dispensa da multa. O contribuinte transcreveu uma decisão da 2ª Câmara, através do Acórdão CJF 0076/99, em que foi dispensada a multa pela falta de registro de entradas de mercadorias, com base na circunstância de se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, situação análoga à presente.*

*No entanto, observo que, no aludido Acórdão CJF nº 0076/99, a Câmara não entrou no mérito, tendo o Auto de Infração sido declarado nulo. Não sei qual a razão que acarretou a nulidade da autuação naquele caso. Como não tenho notícia de precedente, e considerando que a falta de registro pode causar transtornos ao fisco, caso este pretenda efetuar, por exemplo, o levantamento quantitativo dos estoques da empresa, concluo que a multa deva ser aplicada. A conversão da exigência do imposto em multa por descumprimento de obrigação acessória é prevista no art. 157 do RPAF/99.*

Assim, transcrito o voto do Relator, verifica-se que a 1ª JF decidiu converter a exigência de imposto em aplicação de penalidade por descumprimento de obrigação acessória e o próprio Relator do PAF deixou claro que estava aplicando a penalidade porque “a falta de registro pode causar transtornos ao fisco, caso este pretenda efetuar, por exemplo, o levantamento quantitativo dos estoques da empresa”.

Dessa forma, não tendo havido a cobrança de tributo, mas apenas a penalidade formal, não há como aceitar a argumentação do autuado, de existência de *bis in idem*. Ainda que as irregularidades fiscais descritas ocorressem no presente Auto de Infração (falta de registro de documentos fiscais e levantamento quantitativo de estoques), entendo que o Fisco pode e deve aplicar a multa por descumprimento de obrigação acessória (de 10% ou 1%, a depender das mercadorias adquiridas) e, concomitantemente, exigir o tributo devido em razão de irregularidades constatadas em levantamento de estoques, tomando apenas o cuidado de inserir, no levantamento fiscal, as notas fiscais não lançadas pelo contribuinte em sua escrituração e objeto da multa aplicada.

O contribuinte não apresentou nem mencionou os números das notas fiscais, objeto do auto de infração anteriormente lavrado, tornando impossível, por conseguinte, a verificação de sua inserção no levantamento de estoques. Conseqüentemente, há que se aplicar a regra do artigo 142, do RPAF/99: “A recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento

probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária”.

Quanto à argumentação defensiva, de que houve infringência ao artigo 13, da Portaria nº 445/98, já que não se pode exigir o imposto, ao mesmo tempo, em razão de omissão de entradas e saídas de mercadorias, devo afastá-la. O levantamento quantitativo de estoques realizado na presente autuação constatou tão somente a falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, cujo imposto deveria ter sido recolhido pelo seu remetente, se tivesse havido a circulação das mercadorias através de documentos fiscais. Como se constatou a ocorrência de operações de entradas de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, no estabelecimento do autuado, mas não foi possível a identificação do contribuinte que as remeteu, está-se exigindo do autuado (o destinatário) o pagamento do tributo, por solidariedade, no tocante ao ICMS “normal”, e ao antecipado, de responsabilidade do adquirente.

O sujeito passivo alegou que se houvesse a possibilidade de agravamento da infração, caberia aos julgadores do Auto de Infração nº 206977.0025/00-3, representar para que houvesse a renovação do procedimento fiscal e, se tal não foi feito, significa que não havia imposto a ser reclamado nos exercícios de 1998 e 1999.

Entretanto, é óbvio que, como o Auto de Infração anteriormente lavrado se referia apenas a omissão de entradas de mercadorias em razão de falta de registro de notas fiscais de entradas, não haveria sentido em esperar que o órgão julgador representasse à autoridade competente para realizar nova ação fiscal, uma vez que o julgamento deve ficar adstrito aos fatos narrados no lançamento de ofício.

O contribuinte afirmou, ainda, que, com base no parágrafo único do artigo 936 do RICMS/97, não se poderia realizar um novo levantamento fiscal, uma vez que os mesmos documentos disponibilizados à fiscalização em 2000 foram novamente apresentados ao Auditor Fiscal em 2003.

Não concordo com tal argumento, pois entendo que, no prazo decadencial, o Fisco pode efetuar novas verificações e lavrar o Auto de Infração em caso de infrações não detectadas em ação fiscal anterior. O levantamento quantitativo de estoques nunca havia sido realizado nos exercícios de 1998 e 1999 e, portanto, é perfeitamente legítima a sua aplicação posterior, logicamente desde que não tenha operado a decadência do direito de constituir o crédito tributário por parte da Fazenda Estadual.

Além das alegações adredemente relatadas, o sujeito passivo argumentou que o autuante não levou em consideração as perdas ocorridas no procedimento de circulação e armazenagem de combustíveis, estabelecida em 0,6% pelo Departamento Nacional de Combustíveis, por meio da Portaria nº 26/92, bem como a imprecisão dos equipamentos de medição existentes.

No que concerne à imprecisão dos equipamentos de medição, não há nada que o Fisco possa fazer a respeito, já que trabalha com os dados e elementos fornecidos pelo próprio contribuinte. Relativamente à perda de 0,6% na movimentação de combustíveis, ressalto que, se fosse considerada, ela teria que incidir, no máximo, sobre o estoque inicial de combustíveis; jamais sobre o estoque final (que é contado fisicamente) ou sobre as saídas, pois não há como ocorrer evaporação no momento em que se está abastecendo o tanque dos veículos. Ressalte-se, ainda, quanto às entradas, que, em função da variação de temperatura no transporte dos combustíveis, tanto pode haver variação positiva como negativa de volume, fato que também impede a incorporação de perdas, como pleiteado pelo sujeito passivo, no levantamento quantitativo de estoques. Sendo assim, é evidente que a perda por evaporação somente provocaria aumento na omissão de entradas de mercadorias, prejudicando o próprio contribuinte.

Por tudo quanto foi exposto, considero correto o débito apontado, uma vez que o autuado não apresentou nenhum documento capaz de elidir a autuação ou demonstrar a existência de equívocos nos valores apresentados pelo preposto fiscal.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **233080.0304/03-0**, lavrado contra **CARAÍBAS DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$411.495,85**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$80.059,38 e 70% sobre R\$331.436,47, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96 e demais acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de maio de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA