

A. I. Nº - 232948.0074/04-4  
AUTUADO - WALTER TANNUS FREITAS  
AUTUANTE - AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO  
ORIGEM - INFAS BONOCÔ  
INTERNET - 25.05.04

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0156-03/04**

**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. Rejeitada a preliminar de decadência. Negado o pedido de diligência. 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\$5.721,25, acrescido das multas de 60% e 70%, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$89,71, em decorrência de:

1. Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (1998) – R\$39,71.
2. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado (1998); - R\$4.406,61.

3. 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) – R\$883,80.
4. Omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto (01/01/03 a 16/09/03) – R\$50,00.
5. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 estoques por espécie de mercadorias, em exercício aberto (01/01/03 a 16/09/03), no valor de R\$345,03.
6. Falta de recolhimento do ICMS, 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 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 aberto (01/01/03 a 16/09/03), no valor de R\$85,81.

O autuado, através de advogado, apresenta defesa às fls. 46 a 56, preliminarmente argüindo a prescrição dos créditos referentes às infrações 1, 2 e 3, por entender que referindo-se a fatos geradores do exercício de 1998, teria ultrapassado o prazo de cinco anos definido no art. 150, §4º, do CTN, haja vista que somente tomou ciência da lavratura do Auto de Infração em 21/01/04. Considera que a presente situação não deve ser enquadrada na hipótese descrita no art. 173, I, do CTN.

No mérito, inicialmente apresenta alguns esclarecimentos acerca da atividade da empresa, observando que as mercadorias em questão sofrem tributação por substituição, sendo de responsabilidade da distribuidora o recolhimento. Menciona as várias etapas existentes entre o ato da compra e o da venda final, além das características físico-químicas dos produtos envolvidos (perda por evaporação, aferições do bico de abastecimento), visando explicar as pequenas distorções entre os volumes comprados e os totalizados na venda a consumidor. Entende que tais variações estão dentro dos parâmetros normais, e que, em relação às infrações 1 e 4, é pouco mais de 1%. Afirma que descabem as multas ali exigidas, em razão de não ter havido omissão de saídas. No que diz respeito às infrações 2, 3, 5 e 6 explica que a diferença constatada pelo autuante decorre da não consideração da mistura de gasolina comum e gasolina aditivada, que por vezes ocorre nos estoques da empresa. Argumenta que tal procedimento não configura nenhuma infração ao consumidor ou à legislação tributária. Diz que ao somar as entradas dos dois tipos de gasolina, encontra-se uma diferença no percentual de 0,05%, entendendo estar dentro dos parâmetros normais da atividade de comercialização de combustíveis. Faz, ainda, breve explanação sobre o regime da substituição tributária, com o

intuito de demonstrar que pagou pelos produtos às distribuidoras, com o valor do imposto agregado ao preço ante a imposição do mencionado regime. Ao final, afirmando que não ocorreram às omissões questionadas, haja vista que não foram consideradas as variações que podem ocorrer nos estoques, pede a realização de diligência e a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 64 a 66), inicialmente rebate a preliminar de decadência suscitada, dizendo que a intimação para apresentação de livros e documentos data de 16/09/03, constituindo-se em um dos instrumentos legais de início da ação fiscal (art. 26, III, do RPAF/99 e art. 196, do CTN). Acrescenta, ainda, que o Auto de Infração foi lavrado no exercício de 2003.

No mérito, diz que o contribuinte não contesta os números do levantamento, e apenas questiona os resíduos que originaram as infrações, fazendo comparações percentuais com índices toleráveis admitidos pela ANP. Esclarece que, no entanto, os resíduos que originaram as omissões de saídas e entradas são os excedentes, visto que descontou no trabalho realizado os percentuais aceitáveis pela legislação, conforme códigos 101, 201 e 301 (demonstrativos às fls. 15 e 16), códigos 102, 202 e 302 (demonstrativos à fl. 18) e códigos 102 e 202 (demonstrativos às fls. 32 e 33). Diz, ainda, que os valores referentes às aferições foram retirados dos registros dos livros de Movimentação de Combustíveis – LMC do contribuinte, e que os relativos às evaporações foram calculados com base no percentual de 0,6%, determinado pela ANP. Ao final, dizendo que não vê motivos para a realização de diligência, pede a procedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente deixo de acatar a preliminar de decadência suscitada pelo autuado, pelas razões seguintes:

Embora o § 4º, do artigo 150 do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, são aceitos, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’, e não o foi pelo sujeito passivo.

Na situação em análise, os fatos geradores do imposto ocorreram no exercício de 1998 e o prazo para a constituição do crédito tributário se extinguia no dia 31/12/2003. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2003, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o Auto de Infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados, dentre os quais podemos transcrever alguns:

1. Acórdão CJF nº 274-12/02, com voto da lavra do Conselheiro Sr. Ciro Roberto Seifert:

(...)

*Na segunda alegação preliminar, foi trazido o argumento que, considerando que o Auto de Infração foi lavrado em 30/04/2001, só poderia tratar dos impostos cujos fatos geradores ocorreram após o dia 30 de abril de 1996, em razão da extinção dos créditos tributários relativos aos fatos geradores anteriores, por decadência, visto que o prazo de 5 (cinco) anos para que o sujeito ativo realizasse o ato homologatório de lançamento do crédito tributário, previsto no art. 150, § 4º, do CTN, já teria expirado.*

*Tal dispositivo do CTN determina que, se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador; expirado esse prazo sem que a Fazenda Pública se tenha pronunciado, considera-se homologado o lançamento e definitivamente extinto o crédito, salvo se comprovada a ocorrência de dolo, fraude ou simulação.*

*Ocorre que o art. 173, I, do mesmo CTN, preconiza que o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário, significa dizer lançamento de ofício, como é o caso do Auto de Infração, extinguindo-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado.*

*Desta forma, está claro que não se operou a decadência do período anterior a 30 de abril de 1996, como pretendeu fazer crer o recorrente.*

2. Acórdão CJF nº 0150-12/02 – voto vencedor da lavra da Conselheira Sra. Ivone de Oliveira Martins:

(...)

*Relativamente à 3ª preliminar que argüi a decadência do direito ao crédito tributário relativo ao exercício de 1995, sendo a mesma preliminar de mérito, também não comungo do entendimento do Ilustre relator que concordou com as razões apresentadas pelo recorrente.*

*Trata-se de matéria que não sendo pacífica na doutrina e no âmbito deste CONSEF também tem havido divergências de interpretação acerca do prazo decadencial regulado no art. 173, I, do CTN (Lei nº 5.172/66).*

*Tem sido tormentoso a distinção que se faz quanto a fixação do prazo de decadência do direito ao lançamento dos tributos por homologação e os que decorrem do lançamento prévio por parte do sujeito ativo ou seja do titular do crédito tributário. Assim há uma corrente que defende a aplicação da regra do § 4º, do art. 150, e, outra corrente entende que prevalece a regra do art. 173 e seu parágrafo único, da CTN, com a ciência do autuado como entendeu o relator.*

*Segundo Hugo de Brito Machado na sua obra *Curso de Direito Tributário*, 13ª edição, pág. 148 - *O Tribunal Federal de Recursos*, seguindo orientação proposta pelo Ministro Carlos Mário da Silva Velloso, e o STF acolhendo proposta do Ministro Moreira Alves, fixaram entendimento pelo qual o Auto de Infração consuma o lançamento tributário, não se havendo mais, depois de sua lavratura, de cogitar de decadência.*

*A manifestação da PROFAZ no Parecer exarado nos autos, trata com muito propriedade da questão relativa a intimação do sujeito passivo como sendo condição necessária à perfeição do ato e visa resguardar os princípios do contraditório e ampla defesa, assegurados na carta constitucional – art. 5º, inciso LV, e deixa*

*demonstrado que a intimação não pode ser considerada marco final da decadência. Comungo do entendimento de que a regra do parágrafo único do art. 173, é pressuposto de eficácia do ato de lançamento.*

*Sem dúvida a fiscalização iniciada em 13/10/2000 e concluída em 29/12/2000, com a lavratura do Auto de Infração em questão, afasta a arguição de decadência, vez que o sujeito ativo exerceu o seu direito de através do lançamento constituir o crédito tributário no prazo decadencial.*

*A decisão jurisprudencial trazida à colação no Parecer acima referido, reflete a posição do STJ (Superior Tribunal de Justiça) acerca da questão posta no presente caso, onde efetivamente houve a iniciativa do sujeito ativo de apurar o débito e exigí-lo com a lavratura do Auto de Infração, o que afasta o argumento da decadência suscitada pelo recorrente e acolhida pelo relator, que com a devida vena, está equivocada.*

*Deste modo, rejeito a arguição da preliminar e voto pelo NÃO PROVIMENTO pois entendo que as razões recursais não merecem agasalho por este Tribunal Administrativo, pois assim estará em consonância com o entendimento jurisprudencial dos Tribunais Superiores acima referidos.*

3. Acórdão CJF nº 0150-12/02, com voto exarado pelo Conselheiro relator Sr. Tolstoi Nolasco Seara:

*Inicialmente cumpre afastar a preliminar de decadência suscitada pelo recorrente. Aplica-se ao caso, a norma do art. 173, inc. I, do CTN, pois o prazo decadencial só se inicia no primeiro dia do exercício seguinte a ocorrência dos fatos geradores, em relação ao imposto que não foi declarado pelo sujeito passivo. Na presente lide, o contribuinte não declarou nem praticou quaisquer atos relacionados à escrituração ou lançamento do imposto para o Estado da Bahia. (...) A decadência é forma de extinção de direito daquele que não realiza os atos necessários à sua preservação, face à inércia do seu titular. Opera-se a decadência após o decurso de certo prazo, previsto na lei. O ICMS é imposto lançado por homologação que pressupõe atividade anterior, desenvolvida pelo sujeito passivo, no sentido de calcular o tributo devido e antecipar o pagamento sob condição de posterior revisão pela autoridade administrativa. Não tendo o contribuinte antecipado o pagamento devido, nem expressa nem tacitamente dar-se-á a homologação. Nesse caso, então, terá lugar o lançamento de ofício disciplinado no art. 149, do CTN, conforme leciona a Profª. MISABEL DERZI, em nota de atualização, ao livro Direito Tributário Brasileiro, de autoria de ALIOMAR BALEIRO, 11ª edição, ano de 2000, Editora Forense, Rio de Janeiro, pág. 912. A conduta do contribuinte em relação às operações objeto do Auto de Infração não foi no sentido (de) cumprir a obrigação tributária para o Estado da Bahia e nem mesmo de comunicar a ocorrência dos fatos que ensejaram o posterior lançamento. Somente por ocasião de fiscalização desenvolvida no contribuinte (...) se operou o total conhecimento das operações praticadas pelo recorrente. Assim, a inexistência de pagamento de tributo que deveria ter sido lançado por homologação, ou a prática de dolo, fraude ou simulação por parte do sujeito passivo ensejam a prática do lançamento de ofício - são situações que se equivalem. Inaplicável se torna, portanto, a forma de contagem disciplinada no art. 150, § 4º, do CTN, própria para a homologação tácita do pagamento (se existente). Ao lançamento de ofício aplica-se a norma do art. 173, inc. I. Nesse sentido se posiciona a doutrina majoritária (cf. Luciano Amaro, Direito Tributário Brasileiro, São Paulo, Ed. Saraiva, pp. 383-384; Paulo de Barros Carvalho, Decadência e Prescrição, Caderno de Pesquisas Tributárias, nº 1, Resenha*

*Tributária, 1976, p. 156) e a jurisprudência dos tribunais superiores e do Conselho Estadual de Fazenda da Bahia. Só para exemplificar, o antigo Tribunal Federal de Recursos fez editar a Súmula nº 219, citada também pela profa. MISABEL DERZI, com o seguinte teor: “Não havendo antecipação de pagamento, o direito de constituir o crédito previdenciário extingue-se decorridos 5 (cinco) anos do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que ocorreu o fato gerador”.*

Portanto, a Fazenda Pública do Estado da Bahia, teria até o dia 31/12/2003, para constituir o crédito tributário relativo ao exercício de 1998, e o Auto de Infração foi lavrado em 29/12/2003, dentro do prazo legal para a homologação do lançamento.

Nego também o pedido de diligência, formulado pelo autuado, porque já se encontram no processo todos os elementos de minha convicção e ainda com base no que dispõe o artigo 147, I, “a” e “b”, do RPAF/99.

No mérito, trata o presente Auto de Infração de exigência de penalidade fixa relativa à omissão de saídas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária que já haviam sofrido tributação na entrada, além 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. 19 a 22 e 36 a 39, tendo sido identificadas diferenças de quantidades de entradas dos produtos álcool hidratado, gasolina e diesel adquiridas 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, mencionou as várias etapas existentes entre o ato da compra e o da venda final, além das características físico-químicas dos produtos envolvidos (perda por evaporação, aferições do bico de abastecimento), visando explicar as pequenas distorções entre os volumes comprados e os totalizados na venda a consumidor, considerando que tais variações estão dentro dos parâmetros normais, e que, dessa forma, não ocorreram as omissões a ele imputadas no presente processo.

Da análise acerca dos elementos que compõem o PAF, entendo que razão não assiste ao autuado, em função das seguintes constatações que passo a discorrer.

Verifica-se que o preposto fiscal apurou as quantidades relativas às saídas, estoque inicial e final, de álcool hidratado, gasolina e diesel, através do livro de Movimentação de Combustível (LMC), às fls. 8 a 13 e 23 a 26, 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, sendo que os valores referentes às aferições, e computados pelo autuante, foram retirados dos registros no mencionado livro.

O sujeito passivo não contestou os números do levantamento, direcionando sua defesa apenas nos resíduos que originaram as infrações, fazendo comparações percentuais com índices toleráveis admitidos pela ANP. No entanto, os resíduos que originaram as omissões de saídas e entradas, detectadas na ação fiscal, são os excedentes, visto que o autuante descontou no trabalho realizado os percentuais aceitáveis pela legislação, conforme códigos 101, 201 e 301 (demonstrativos às fls. 15 e 16), códigos 102, 202 e 302 (demonstrativos à fl. 18) e códigos 102 e 202 (demonstrativos às fls. 32 e 33).

Quanto às perdas relativas às evaporações, foram calculados pelo autuante com base no percentual de 0,6%, determinado pela ANP.

Constatou, ainda, que o autuante anotou os estoques finais de cada período e o estoque medido “in loco”, computando o estoque de fechamento no LMC, já deduzidas as perdas ou sobras do estoque escritural, o que, ao meu ver, tornou subsistente o trabalho fiscal.

Vale ainda frisar que, na situação em análise, o autuado é um posto de gasolina e, como tal, recebe o álcool hidratado, gasolina e diesel 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 subseqüentes 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 em tela 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, descabendo a alegação defensiva de que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto seria exclusiva do fornecedor, inclusive porque, pela característica da auditoria realizada, seria impossível identificar o fornecedor das mercadorias cujas entradas foram omitidas.

Foi ainda, acertadamente, exigida multa fixa por descumprimento de obrigação acessória, quando foi constatada a existência de omissão de saídas de mercadorias, tendo em vista que as mesmas já haviam sofrido tributação na entrada.

Do exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232948.0074/04-4, lavrado contra **WALTER TANNUS FREITAS**, devendo ser intimado o autuado 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 das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00** e de **1UPF/BA** previstas no art. 42, XXII, da mesma lei supra citada.

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

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÉA - RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO - JULGADORA