

A. I. Nº - 140844.0009/03-7  
AUTUADO - N. RAMOS & CIA. LTDA.  
AUTUANTE - NEY SILVA BASTOS  
ORIGEM - INFAS SERRINHA  
INTERNET - 18.06.04

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0210/01-04

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUE. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Está provado que a empresa adquiriu mercadorias sem documentos fiscais. Assim sendo, assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem comprovação de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). Refeitos os cálculos, por erros do levantamento fiscal. Débito reduzido. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA (GASOLINA, ÁLCOOL E ÓLEO DIESEL). A empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Refeitos os cálculos, por erros do levantamento fiscal. Débito reduzido. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 18/12/03, apura os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS] pelo autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiros sem documentos fiscais, sendo a mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados, lançando-se o imposto nos valores de:
  - 1.1 R\$ 16.956,59 – exercício de 2002;
  - 1.2 R\$ 5.895,60 – exercício de 2000;
  - 1.3 R\$ 4.642,10 – exercício de 2001;
2. idem, lançando-se o imposto nos valores de:
  - 2.1 R\$ 39.898,30 – exercício de 2000;
  - 2.2 R\$ 38.933,33 – exercício de 2001;
3. idem, lançando-se o imposto no valor de:
  - 3.1 R\$ 38.580,40 – exercício de 2002;

4. falta de recolhimento do imposto de ICMS por antecipação, sobre o valor acrescido, relativamente a mercadoria adquirida de terceiros sem documentação fiscal, sendo que a mercadoria é enquadradas no regime de substituição tributária, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercícios fechados, lançando-se o imposto nos valores de:
  - 4.1 R\$ 1.193,48 – exercício de 2001;
  - 4.2 R\$ 7.047,17 – exercício de 2002;
5. idem, lançando-se o imposto nos valores de:
  - 5.1 R\$ 8.271,05 – exercício de 2000;
  - 5.2 R\$ 7.786,67 – exercício de 2001;
6. idem, lançando-se o imposto no valor de:
  - 6.1 R\$ 10.843,28 – exercício de 2002.

O autuado apresentou defesa apontando erros do levantamento fiscal. No exercício de 2000, no levantamento de óleo diesel, o autuante teria deixado de computar uma Nota Fiscal de aquisição da citada mercadoria, e também teria havido erro no levantamento das vendas, de modo que, em vez de omissão de entradas, passaria a haver omissão de saídas. Ainda no mesmo exercício, teria havido erros do mesmo tipo em relação à gasolina: uma Nota Fiscal de aquisição não foi computada, e houve erro no levantamento das vendas, de modo que, em vez de omissão de entradas, passaria a haver também omissão de saídas.

De igual modo, no exercício de 2001, segundo a defesa, várias Notas Fiscais de compra de óleo diesel e gasolina teriam ficado de fora do levantamento, de modo que também naquele exercício houve omissão foi de saídas.

Ainda de acordo com a defesa, no exercício de 2002 o autuante teria deixado de computar duas Notas Fiscais de compra, uma de óleo diesel e outra de gasolina, e também teria havido erro no levantamento das vendas, de modo que, em vez de omissão de entradas, passaria a haver também naquele exercício omissão de saídas.

O autuado conclui a impugnação pedindo que seja efetuada revisão do lançamento por fiscal estranho ao feito, com acompanhamento da empresa, caso o fiscal autuante não reconheça os equívocos em que teria incorrido. Pede que o Auto de Infração seja julgado parcialmente improcedente. Juntou cópias dos documentos.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que as Notas Fiscais de compras anexadas pela defesa não tinham sido apresentadas quando da ação fiscal. Refez os cálculos. Quanto às vendas, diz que o levantamento foi feito com base no Livro de Movimentação de Combustíveis.

Dada vista do resultado da revisão ao sujeito passivo, este deu entrada em petição dizendo ratificar os termos da defesa inicial, inclusive quanto ao pedido de revisão por fiscal estranho ao feito.

## VOTO

O sujeito passivo requer a revisão do lançamento por fiscal estranho ao feito. Ao ser dada vista dos novos cálculos efetuados pelo autuante, na informação fiscal, o autuado reitera o pedido de revisão por fiscal estranho ao feito.

Não vejo motivos para que outro fiscal intervenha dos autos. No entanto, dada a forma como os fatos foram expostos pelo autuante, tornam-se necessários alguns esclarecimentos. O fiscal, por não atentar para a norma do art. 39, III, do RPAF/99, narra os fatos de forma muito lacônica. O Auto de Infração, depois que passou a ser emitido de forma automatizada, descreve as infrações em função de um banco de situações abstratamente armazenadas no sistema, pois é impossível prever, no plano hipotético, as situações reais do dia-a-dia, de modo que compete ao fiscal, diante do caso concreto, fazer os esclarecimentos necessários, para atender ao supracitado dispositivo regulamentar, visando à clareza da imputação, para que o acusado possa exercitar plenamente o seu direito de defesa, em nome do princípio do contraditório. As fórmulas padronizadas armazenadas no sistema visam a facilitar o trabalho do fiscal, mas a descrição do fato concreto, efetivamente apurado, é de responsável do fiscal autuante, pois o titular da *competência legal* para lavrar Autos de Infração é do auditor, não do sistema.

Nos seis itens objeto deste Auto de Infração (que na verdade se resumem a duas situações, apenas), consta que houve falta de pagamento de ICMS a título de responsabilidade solidária e que foi também lançado o tributo devido por antecipação sobre o valor acrescido, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Como não é explicitado no Auto de Infração quais são as mercadorias objeto do levantamento fiscal, essa falha é suprida com os demonstrativos fiscais, que fazem parte do Auto de Infração. Tendo em vista que os valores lançados no Auto de Infração, aparentemente, não coincidem com os apurados nos demonstrativos fiscais, faço a seguir algumas indicações, para tornar patente a correlação dos valores do Auto com os números dos papéis que o integram:

1. no item 1º, os débitos dos exercícios de 2002, 2000 e 2001, nos valores, respectivamente, de R\$ 16.956,59, R\$ 5.895,60 e R\$ 4.642,10, correspondem às segundas linhas dos demonstrativos às fls. 47, 9 e 48 (óleo diesel), na coluna “ICMS normal” (leia-se, “Responsabilidade Solidária”);
2. no item 2º:
  - 2.1 o débito do exercício de 2000, no valor de R\$ 39.898,30, corresponde à soma dos valores constantes nas linhas primeira (álcool) e terceira (gasolina) do demonstrativo à fl. 9, na coluna “ICMS normal” (leia-se, “Responsabilidade Solidária”);
  - 2.2 o débito do exercício de 2001, no valor de R\$ 38.933,33, corresponde ao valor constante na terceira linha (gasolina) do demonstrativo à fl. 48, na coluna “ICMS normal” (leia-se, “Responsabilidade Solidária”);
3. no item 3º:
  - 3.1 o débito do exercício de 2002, no valor de R\$ 38.580,40, corresponde à soma dos valores constantes nas linhas primeira (álcool) e terceira (gasolina) do demonstrativo à fl. 47, na coluna “ICMS normal” (leia-se, “Responsabilidade Solidária”);
4. no item 4º:
  - 4.1 o débito do exercício de 2001, no valor de R\$ 1.193,48, corresponde ao valor constante na segunda linha (óleo diesel) do demonstrativo à fl. 48, na coluna “ICMS subst.” (ou seja, “ICMS Devido por Substituição Tributária”);
  - 4.2 o débito do exercício de 2002, no valor de R\$ 7.047,17, corresponde ao valor constante na segunda linha (óleo diesel) do demonstrativo à fl. 47, na coluna “ICMS subst.” (ou seja, “ICMS Devido por Substituição Tributária”);
5. no item 5º:

- 5.1 o débito do exercício de 2000, no valor de R\$ 8.271,05, corresponde à soma dos valores constantes nas linhas primeira (álcool) e terceira (gasolina) do demonstrativo à fl. 9, na coluna “ICMS subst.” (ou seja, “ICMS Devido por Substituição Tributária”);
  - 5.2 o débito do exercício de 2001, no valor de R\$ 7.786,67, corresponde ao valor constante na terceira linha (gasolina) do demonstrativo à fl. 48, na coluna “ICMS subst.” (ou seja, “ICMS Devido por Substituição Tributária”);
6. no item 6º:
- 6.1 o débito do exercício de 2002, no valor de R\$ 10.843,28, corresponde à soma dos valores constantes nas linhas primeira (álcool) e terceira (gasolina) do demonstrativo à fl. 47, na coluna “ICMS subst.” (ou seja, “ICMS Devido por Substituição Tributária”).

Os demonstrativos fiscais referem-se equivocadamente a “ICMS normal”, quando na verdade dizem respeito ao ICMS devido por *responsabilidade solidária*. A diferença consiste em que o chamado ICMS “normal” é aquele que resulta do sistema de apuração do imposto devido pelo contribuinte em função de sua responsabilidade própria, seguindo os critérios de débito e crédito, que materializam, na prática, o princípio constitucional da não-cumulatividade. Diferentemente, o ICMS devido por responsabilidade solidária, de que tratam os três primeiros itens deste Auto de Infração, não representa uma responsabilidade direta do sujeito passivo, de modo que este não responde perante o Estado na condição de *contribuinte*, mas sim na condição de *responsável*, relativamente a tributo devido por terceiro. Isto porque, ao adquirir mercadorias de terceiro sem documentação fiscal, o comprador se torna responsável solidário pelos tributos devidos por este, por ser conivente com ele na prática do ilícito, haja vista que toda operação mercantil deve ser devidamente registrada através da documentação fiscal própria, não importa a natureza da operação.

Por conseguinte, nos demonstrativos fiscais que integram o presente Auto de Infração, onde consta a alusão a “ICMS normal”, leia-se: “ICMS devido por responsabilidade solidária”.

Quanto à outra expressão impropriamente empregada nos aludido demonstrativos – “ICMS substituído” –, deve-se ter em mente que não existe nem imposto substituto, nem imposto substituído (a não ser naqueles casos em que a lei extingue um determinado tributo e institui em seu lugar outro tributo, como no caso do IVC que foi substituído pelo ICM e este depois convertido em ICMS). Na situação em exame, trata-se de *substituição tributária por antecipação*. Nesse tipo de substituição tributária, não é o imposto que é substituído; a substituição diz respeito às *pessoas* envolvidas no pólo passivo da relação jurídica: o *contribuinte de direito* é substituído pelo *responsável tributário*, de acordo com a lei. Noutros termos, a responsabilidade pelo pagamento do imposto que seria devido pelo contribuinte é transferida para terceiro, nas situações previstas em lei.

Com essas observações, considero desnecessária a revisão do lançamento por fiscal estranho ao feito. O fiscal autuante, em face das Notas Fiscais de entradas apresentadas pela defesa, refez os cálculos. Quanto às saídas, as quantidades a serem consideradas são aquelas declaradas no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Trata-se de livro fiscal, previsto no Regulamento do Imposto. A fidedignidade de sua escrituração é de responsabilidade do sujeito passivo.

Passo ao exame do mérito propriamente dito.

O fiscal autuante, tendo checado as Notas Fiscais de compras anexadas pela defesa, refez os demonstrativos do levantamento. Foi dada vista da revisão ao sujeito passivo. Os cálculos em si não foram impugnados. Tenho-os como corretos.

No entanto, o fiscal autuante, ao efetuar a revisão, deveria ter tido o cuidado de especificar os valores relativos a cada item do Auto de Infração, seguindo a estrutura do Demonstrativo de Débito. Como, porém, assim não procedeu, farei eu mesmo a especificação. Isto, em princípio, não é tarefa do julgador. Faço-o, contudo, em nome do *princípio da economia processual*, para evitar mais uma diligência, fato que postergaria ainda mais o desfecho da lide, em prejuízo do Estado e do sujeito passivo. Baseio-me nos dados dos instrumentos às fls. 99/112:

1. no item 1º, o imposto devido por responsabilidade solidária nas aquisições de óleo diesel efetuadas sem documentos fiscais nos exercícios de 2002, 2000 e 2001, corresponde aos valores, respectivamente, de R\$ 14.869,80, R\$ 4.814,40 e R\$ 0,00, de acordo com as segundas linhas dos demonstrativos às fls. 108, 99 e 104, na coluna “ICMS normal”, i.e., “Responsabilidade Solidária”;
2. no item 2º:
  - 2.1 o imposto devido por responsabilidade solidária nas aquisições de álcool e gasolina efetuadas sem documentos fiscais no exercício de 2000, no total de R\$ 38.093,30, corresponde à soma dos valores constantes nas linhas primeira (álcool) e terceira (gasolina) do demonstrativo à fl. 99, na coluna “ICMS normal”, i.e., “Responsabilidade Solidária”;
  - 2.2 o débito por responsabilidade solidária do exercício de 2001, no valor de R\$ 5.494,34, corresponde ao valor constante na terceira linha (gasolina) do demonstrativo à fl. 104, na coluna “ICMS normal”, i.e., “Responsabilidade Solidária”;
3. no item 3º:
  - 3.1 o imposto devido por responsabilidade solidária nas aquisições de álcool e gasolina efetuadas sem documentos fiscais no exercício de 2002, no valor de R\$ 36.148,07, corresponde à soma dos valores constantes nas linhas primeira (álcool) e terceira (gasolina) do demonstrativo à fl. 108, na coluna “ICMS normal”, i.e., “Responsabilidade Solidária”;
4. no item 4º:
  - 4.1 não há débito a título de imposto devido por substituição tributária no tocante a óleo diesel no exercício de 2001, de acordo com a segunda linha do demonstrativo à fl. 104, na coluna “ICMS subst.”, i.e., “ICMS Devido por Substituição Tributária”;
  - 4.2 o imposto devido por substituição tributária nas operações com óleo diesel adquirido sem documentação fiscal no exercício de 2002, no valor de R\$ 6.179,89, corresponde ao valor constante na segunda linha do demonstrativo à fl. 108, na coluna “ICMS subst.”, i.e., “ICMS Devido por Substituição Tributária”;
5. no item 5º:
  - 5.1 o imposto devido por substituição tributária nas operações com gasolina e álcool adquiridos sem documentação fiscal no exercício de 2000, no valor de R\$ 7.910,05, corresponde à soma dos valores constantes nas linhas primeira (álcool) e terceira (gasolina) do demonstrativo à fl. 99, na coluna “ICMS subst.”, i.e., “ICMS Devido por Substituição Tributária”;
  - 5.2 o débito do imposto por substituição tributária do exercício de 2001, relativo a gasolina adquirida sem documentação fiscal, no valor de R\$ 1.098,87, corresponde ao valor constante na terceira linha do demonstrativo à fl. 104, na coluna “ICMS subst.”, i.e., “ICMS Devido por Substituição Tributária”;

6. no item 6º:

6.1 o imposto devido por substituição tributária nas operações com gasolina e álcool adquiridos sem documentação fiscal no exercício de 2002, no valor de R\$ 10.163,20, corresponde à soma dos valores constantes nas linhas primeira (álcool) e terceira (gasolina) do demonstrativo à fl. 108, na coluna “ICMS subst.”, i.e., “ICMS Devido por Substituição Tributária”.

O Demonstrativo de Débito deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:

ITEM	EXERCÍCIO	ICMS	
		VALOR ORIGINÁRIO	VALOR REMANESCENTE
1º	2002	16.956,59	14.869,80
	2000	5.895,60	4.814,40
	2001	4.642,10	–
	<b>Soma</b>	<b>27.494,29</b>	<b>19.684,20</b>
2º	2000	39.898,30	38.093,30
	2001	38.933,33	5.494,34
	<b>Soma</b>	<b>78.831,63</b>	<b>43.587,64</b>
3º	2002	<b>38.580,40</b>	<b>36.148,07</b>
4º	2001	1.193,48	–
	2002	7.047,17	6.179,89
	<b>Soma</b>	<b>8.240,65</b>	<b>6.179,89</b>
5º	2000	8.271,05	7.910,05
	2001	7.786,67	1.098,87
	<b>Soma</b>	<b>16.057,72</b>	<b>9.008,92</b>
6º	2002	<b>10.843,28</b>	<b>10.163,20</b>
	<b>Total</b>	<b>180.047,97</b>	<b>124.771,92</b>

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 140844.0009/03-7, lavrado contra **N. RAMOS & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 124.771,92**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 25.352,01 e de 70% sobre R\$ 99.419,91, previstas no art. 42, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de junho de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA