

A. I. Nº - 151301.0017/03-7  
**AUTUADO** - AUTO POSTO ASSUNÇÃO LTDA.  
**AUTUANTE** - DAVI BORGES AZEVEDO  
**ORIGEM** - INFRAZ CRUZ DAS ALMAS  
**INTERNET** - 16.08.04

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0294-03/04**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ÁLCOOL HIDRATADO. ÓLEO DIESEL. GASOLINA. **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. Foi refeito o levantamento, reduzindo-se o débito originalmente apontado. Infração caracterizada em parte. **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. Foi refeito o levantamento, reduzindo-se o débito originalmente apontado. Infração parcialmente caracterizada. **c)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Como foi constatada a falta de emissão de notas fiscais de saídas, mas as mercadorias estão enquadradas na antecipação tributária, deve ser exigida apenas multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração caracterizada. Não acolhida a arguição de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/12/2003, refere-se à exigência de R\$62.978,94 de ICMS e multa, conforme levantamento quantitativo de estoques, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades:

1. Operações de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, referente ao produto álcool, no exercício de 2000, sendo exigida a multa de R\$39,71.
2. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$20.948,79, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Omissão de entrada de gasolina, no exercício de 2000.
3. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$13.233,35, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, exercício de 2000.
4. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$15.389,34, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em exercício aberto, período de 01/01/2003 a 14/11/2003.
5. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$10.038,45, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em exercício aberto, período de 01/01/2003 a 14/11/2003.
6. Operações de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração. Omissão de saídas de álcool e diesel no exercício de 2003, sendo exigida a multa de R\$50,00.
7. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$3.279,30, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, omissão de entrada de óleo diesel no exercício de 2000.

O autuado, por seu advogado legalmente constituído, apresentou tempestivamente impugnação às fls. 222 a 230, suscitando preliminar de nulidade, alegando sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da presente relação processual, por considerar que a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto correspondente às operações internas subsequentes é atribuída por lei ao distribuidor, na condição de sujeito passivo por substituição. Ressaltou que os revendedores de combustíveis são empresas credenciadas pelos distribuidores, e por isso, cada um trabalha com uma marca, uma “bandeira” específica, e o autuado compra de distribuidor idôneo, que não vende sem nota fiscal, o que significa dizer que não existe aquisição de mercadoria de terceiro, muito menos sem a correspondente nota fiscal. Disse que não se pode atribuir responsabilidade pelo pagamento do ICMS ao revendedor, uma vez que suas compras estão sujeitas à substituição e a única hipótese que daria lugar à exceção seria a aquisição de combustível fora do distribuidor, que não é o caso, e essa hipótese jamais fora ventilada na ação fiscal, e efetivamente jamais ocorreu com o autuado. Destacou que em casos semelhantes, o CONSEF tem decidido pela nulidade. Neste sentido, citou os Acórdãos JJF Nº 1287/00 da 5<sup>a</sup> JJF e CJF Nº 0265/00, da 2<sup>a</sup> CJF. O defendant fez considerações sobre a atividade de revenda de combustíveis, citando o art. 4º da Lei nº 7.014/96, apresentando o entendimento de que a simples

leitura do mencionado dispositivo legal leva à conclusão de que a autuação em lide tem como base de constatação a suposta omissão de saídas anteriores, mas não há prova da efetiva entrada sem nota fiscal, e em se tratando do segmento de varejo de combustíveis, entende que é impossível, e no máximo, o Auto de Infração provaria vendas sem emissão de nota fiscal, relativamente a produtos cuja fase de tributação se encerrou nas entradas. Assim, entende que na presunção de omissão de saídas pretende a lei atingir a omissão de receitas, e como as saídas omitidas não seriam tributáveis, não há que se falar em cobrança de ICMS.

O defensor alegou que todas as etapas existentes entre o ato da compra e o da venda final de combustíveis inserem variáveis que ao final do processo traduzem pequenas distorções entre os volumes comprados e os totalizados na venda ao consumidor, podendo ensejar a impressão de que vendeu mais do que comprou, e em relação às infrações 02, 04 e 07, mesmo que por absurdo, ultrapassados os fundamentos, há que se considerar que o autuante cometeu equívoco na contagem das saídas de gasolina em 2000 e 2003, o que repercutiu nas diferenças apuradas, bem como nos itens correspondentes, à falta de antecipação. Disse que, de acordo com os LMCs 18, 19 e 20, apresentados à fiscalização, o autuado vendeu 390.683 litros de gasolina, e não, 392.589 como indicado no Auto de Infração, o que reduziria a omissão de saídas para 56.692 litros. Quanto ao exercício de 2003, de acordo com os mesmos LMCs 18, 19 e 20, a soma totaliza 259.213 litros, e não, 285.234, como lançado no levantamento fiscal, o que reduziria a presumida omissão de entradas para 6.181 litros.

Outro erro apontado pelo autuado diz respeito à não contagem e registro das aferições, e no caso do autuado são dois bicos para gasolina. Assim, considerando a retirada e retorno de 20 litros em cada aferição na freqüência mínima de uma vez por semana, conclui que cerca de 2.000 litros de gasolina e diesel em cada exercício devem ser deduzidos das saídas, já que retornaram aos tanques. Por isso, entende que a autuação carece de fundamentação legal e fática, diante das divergências apontadas.

Quanto aos itens 03 e 05, o autuado também alegou a sua improcedência, por se tratar de consequência direta da ineficácia dos itens 02, 04 e 07, o que decorre da impossibilidade legal de aplicação da MVA para auferir os preços médios unitários. Disse ainda, que se devidos fossem tais itens, a parcela estaria englobada nos itens 02, 04 e 07, uma vez que a autuação se deu por presunção de omissão de receita, e se for considerado devido o imposto pela presunção de omissão de receitas, não se pode agregar outra exigência a título de antecipação, que nada mais seria que a própria saída omitida, ressaltando que a MVA já se encontra embutida na presunção de omissão de receita, não existindo lastro legal para nova aplicação.

Referente aos itens 01 e 06, o defensor afirmou que o autuado não se recusará de pagar, desde que sejam afastadas, dentro dos fundamentos alinhados nas razões de defesa, as exigências de imposto a qualquer título, por considerar que a auditoria de estoques não prova que não houve falta de contabilização de entradas, e se fosse reportar à hipótese de ausência de registro fiscal, não caberia, no caso, a sanção de 10% do valor comercial das mercadorias, na medida em que as mesmas foram adquiridas com fase de tributação encerrada. Assim, entende que a entrada das mercadorias no estabelecimento autuado deve ser considerada não tributada, não possibilitando a presunção de omissão de receita. Por isso, reafirmou que deve ser considerado como simples ausência de registro fiscal de entradas de mercadorias em fase não tributada, o que desloca a ocorrência para o disposto no art. 42, inciso XI, da Lei 7.014/96. Por fim, disse que o Auto de Infração deve ser julgado nulo ou improcedente, ou no máximo, procedente em parte, aplicando-se apenas sobre os itens 02, 04 e 07 a sanção de 1% sobre o valor comercial das mercadorias tidas como omitidas.

O autuante apresentou informação fiscal às fls. 241 a 243 dos autos, analisando os argumentos defensivos com as necessárias contestações e informações, dizendo que os Acórdãos citados pelo

defendente não correspondem ao objeto do presente processo, e a defesa não discutiu o efetivo objeto do Auto de Infração, que trata da aquisição pelo autuado de mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, conforme infrações 02, 04 e 07, em consequência, geraram as infrações 03 e 05. Quanto aos dados apresentados pela defesa, o autuante disse que constatou a existência de equívoco, considerando que as saídas efetivas foram de 390.683 litros de gasolina, reduzindo a omissão de entradas, e não de saída como se referiu o defendente, de 58.598 para 56.692 litros em 2000 e de 32.202 para 6.181 litros em 2003, correções que o autuante informou estar acatando sem contestações. Quanto às aferições, ressaltou foram consideradas todas as aferições registradas no LMC, sendo abatidas das saídas, conforme Levantamento Quantitativo das Saídas, fls. 203 a 217 do PAF. Disse que a legislação prevê o direito aos postos realizarem as aferições que deverão ser lançadas no LMC. Sendo um direito, se não for usado, não deve ser considerado.

Em relação ao pedido do autuado para realizar uma revisão por estranho ao feito, o autuante entende que o pleito é descabido, por entender que o próprio contribuinte corrige, admitindo omissão de entradas de 56.692 litros de gasolina para 2000 e 6.181 para o exercício de 2003. Por fim, o autuante informou que as omissões de entradas são fatos reconhecidos pelo autuado, ressaltando que em nenhum momento a defesa anexou demonstrativos que comprovassem a origem dos produtos, sendo descabido o argumento de que não existe débito por se tratar de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. O autuante anexou aos autos demonstrativos da omissão de entradas devidamente corrigidos, bem como os valores dos débitos nos exercícios de 2000 e 2003.

Intimado a tomar conhecimento da informação fiscal e respectivos demonstrativos acostados aos autos, o autuado apresentou novas razões defensivas às fls. 261 a 263, contestando a peça produzida pelo autuante por entender que não atendeu ao disposto no art. 127, § 6º, do RPAF/99. Disse que o autuante somente se manifestou sobre os itens 01 a 15 da defesa, não o fazendo em relação aos itens 16 a 24, argumentando o defendente que houve confissão em relação aos fatos articulados sobre a irregular apuração da base de cálculo e a impossibilidade de exigência do imposto por presunção. Entende que a omissão deve no mínimo respaldar o pleito de revisão para esclarecer a questão alusiva à base de cálculo utilizada. Disse que não é verdade que a defesa admite a hipótese de aquisição de combustíveis foram do distribuidor, uma vez que a defesa assevera que essa seria hipótese, em tese, que possibilitaria a aquisição de combustíveis sem nota fiscal.

O defendente comentou sobre o § 4º, do art. 4º, da Lei 7.014/96, argumentando que a exigência fiscal esbarra na impossibilidade de se cobrar antecipação sobre vendas ou na vedação legal de se cobrar imposto quando a exigência é constatada pura e simplesmente na escrita fiscal, hipótese que entende ser de multa por descumprimento de obrigação acessória. Quanto à necessidade de revisão integral do lançamento, disse que não teve lugar a confissão, como entendeu o autuante, e a revisão seria necessária se ultrapassadas as questões legais e fáticas levantadas na preliminar e no mérito. Assim, o defendente ratifica todo o teor da defesa inicial, renovando o pedido de revisão por fiscal estranho ao feito, e que o Auto de Infração seja julgado nulo ou improcedente.

Em nova informação fiscal às fls. 268/269 dos autos, o autuante esclareceu que na informação anterior os pontos essenciais foram abrangidos e fundamentados em todos os aspectos da defesa, ressaltando que os itens 17 a 20 são mera repetição dos anteriores em que a defesa tenta confundir a essência da autuação. Quanto à base de cálculo, informou que foi aplicada com base no art. 512-B, incisos I e II, do RICMS/97, ressaltando que o item 21 da defesa inicial encontra-se fora do contexto, pois não consta multa de 10% no Auto de Infração, e no item 22 o defendente reforça a

cobrança de multa na infração 01, e os itens 23 e 24 da defesa não mereceram destaque porque não é papel do autuante julgar o Auto de Infração, por ser competência do CONSEF.

O autuante comentou sobre o item da segunda intervenção do autuado que rejeitou os novos demonstrativos devidamente corrigidos, ressaltando que o Auto de Infração atendeu às exigências do RPAF/99. Reafirmou que o levantamento quantitativo foi realizado com base nas exigências dos roteiros de fiscalização, e considerando que o trabalho foi pautado dentro das exigências administrativas e legais, ratificou o conteúdo do Auto de Infração, com as correções efetuadas na primeira informação fiscal e demais elementos constantes dos autos.

## VOTO

Analisando a preliminar de nulidade suscitada na defesa do autuado sob a alegação de sua ilegitimidade para figurar no pólo passivo da presente relação processual, por considerar que a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto correspondente às operações internas subsequentes é atribuída por lei ao distribuidor, na condição de sujeito passivo por substituição, observo que a autuação fiscal é decorrente de levantamento quantitativo efetuado no estabelecimento autuado, e não foi constatada falta de retenção e recolhimento do imposto, de responsabilidade do distribuidor, e sim, omissão de entradas, sendo exigido o tributo do autuado na condição de responsável solidário, e também, a antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo, em função da MVA, conforme estabelece a legislação pertinente.

Assim, fica rejeitado o pedido de nulidade apresentado nas razões de defesa, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, não foram constatados vícios formais que comprometam a autuação fiscal, e não se encontram os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99 para determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, constatei que o Auto de Infração é decorrente de levantamento quantitativo de estoques, exercícios de 2000 (fechado) e 2003 (aberto), sendo constatadas diferenças quantitativas de entradas e saídas de mercadorias tributáveis, e exigido o imposto, além da multa por falta de cumprimento de obrigação acessória, relativamente às diferenças encontradas.

Inconformado com o levantamento fiscal, o autuado alegou em sua defesa que constatou inconsistências no mesmo, relativamente às quantidades consideradas e aferições. Por isso, o defensor juntou aos autos, fls. 231 e 232, planilhas para demonstrar as saídas de gasolina nos exercícios fiscalizados.

Em decorrência das alegações apresentadas pelo autuado em seu recurso, o autuante refez os cálculos acatando as provas acostadas aos autos, conforme novos demonstrativos elaborados na informação fiscal às fls. 245 a 507 do PAF, ressaltando-se que o autuado foi intimado a tomar conhecimento quanto aos novos cálculos efetuados pelo autuante, entretanto, embora tenha contestado a informação fiscal, não houve a apresentação pelo sujeito passivo de qualquer elemento para contrapor os novos cálculos efetuados pelo autuante, haja vista que no novo pronunciamento o defensor requereu a inépcia da informação fiscal, ratificou o teor da defesa inicial e renovou o seu pedido para a realização de revisão por fiscal estranho ao feito.

Analizando as comprovações que compõem o processo, especificamente, o resultado do levantamento fiscal após a revisão efetuada pelo autuante, faço as seguintes observações:

- A aplicação de MVA no cálculo da antecipação, infrações 3 e 5 está correta, considerando a previsão no art. 512-B, do RICMS/97.

- Entretanto no exercício de 2000, houve equívoco quanto ao percentual de MVA aplicado no demonstrativo à fl. 248. Por isso, fazendo a necessária correção, fica alterado o imposto exigido na terceira infração para R\$4.053,48, conforme quadro abaixo:

<b>gasolina</b>					
ANO	VALOR	MVA	B. C.	ALIQ	ICMS
2000	81.069,56	20,00%	16.213,91	25,00%	4.053,48

- No exercício de 2003 também houve equívoco no percentual da MVA utilizado, e por isso, foram refeitos os cálculos, ficando alterado o imposto exigido para R\$237,58.

<b>gasolina</b>					
ANO	VALOR	MVA	B. C.	ALIQ	ICMS
2003	3.147,06	27,96%	879,92	27,00%	237,58

- No caso em exame, não merece prosperar a alegação defensiva de que, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de Substituição Tributária, não é devido o imposto, haja vista que foi apurada omissão de entradas, e não ficou comprovada a origem das mercadorias, inexistindo consequentemente, comprovação do recolhimento do imposto normal e antecipado.

As infrações apuradas e os respectivos valores exigidos estão conforme discriminação a seguir:

- Considerando que foram apuradas diferenças de saídas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada, é devida a multa por descumprimento de obrigação acessória, conforme art. 5º, inciso III, Portaria nº 445/98 e Lei nº 7.014/96, art. 42, inciso XXII (INFRAÇÕES 1 e 6).
- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infrações 2, 4 e 7), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria nº 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.
- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda encontravam-se em estoque (Infrações 3 e 5), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria nº 445/98.

Observo, finalmente, que não foi constatada a necessidade de revisão fiscal, tendo em vista que os elementos acostados aos autos são suficientes para as conclusões acerca da lide, e por isso, fica indeferida a solicitação nesse sentido, formulado pelo autuado em seu recurso defensivo.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, haja vista que a exigência fiscal foi elidida parcialmente pelo autuado, ficando alterado o imposto exigido para R\$28.687,46 acrescido das multas fixas de 1 UPF/BA, mais R\$50,00, conforme demonstrativo abaixo:

IN FRA ÇÃO	DATA DE OCORRÊNCIA	DATA DE VENCIMENTO	VALOR DO DÉBITO R\$	MULTA %	MULTA FIXA
1	31/12/2000	09/01/2001			1UPF/BA
2	31/12/2000	09/01/2001	20.267,39	70%	

3	31/12/2000	09/01/2001	4.053,48	60%	
4	14/11/2003	09/12/2003	849,71	70%	
5	14/11/2003	09/12/2003	237,58	60%	
6	14/11/2003	09/12/2003			50,00
7	31/12/2000	09/01/2001	3.279,30	70%	
<b>T O T A L</b>			<b>28.687,46</b>	-	<b>1 UPF/BA+50,00</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 151301.0017/03-7, lavrado contra **AUTO POSTO ASSUNÇÃO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$28.687,46**, acrescido das multas de 60% sobre R\$4.291,06, e 70% sobre R\$24.396,40, previstas no art. 42, inciso II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas fixa de **1 PUF/BA** e **R\$50,00**, previstas no art. 42, inciso XXII, da citada Lei.

Recorre-se de ofício 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, 11 de agosto de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - RELATOR

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS - JULGADORA