

PROCESSO - A. I. N°210432.0012/04-2  
RECORRENTE - PRISMA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF n° 0430-01/04  
ORIGEM - INFRAZ IGUATEMI  
INTERNET - 24/02/2005

**2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF N° 0028-12/05**

**EMENTA: ICMS.** 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. 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 do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Infração subsistente. 2. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. FALTA DE APRESENTAÇÃO DAS OPERAÇÕES DE ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração não elidida. Aplicação da retroatividade benéfica ao sujeito passivo, por alteração da lei. Multa de 1% sobre o valor das saídas do período. Reduzido o valor do débito. Infração parcialmente caracterizada. Preliminares de nulidade e de constitucionalidade não acolhidas. Recurso **NÃO PROVADO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração lavrado para exigir ICMS, no valor de R\$ 36.791,38, além da multa no valor de R\$ 49.119,22, pelos motivos abaixo relacionados:

Infração 1 – falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, no exercício de 2001, no valor de R\$ 30.519,06;

Infração 2 - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da

substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2001, no valor de R\$6.272,32;

Infração 3 – extravio de LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis, das mercadorias Álcool, gasolina comum e aditivada e óleo diesel, relativo aos exercícios de 2000 a 2003, bem como extravio do livro Registro de Inventário, multa no valor de R\$ 4.600,00;

Infração 4 – deixou de fornecer arquivos magnéticos das operações ou prestações realizadas, ou entregou os referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação, ou em condições que impossibilitaram a sua leitura. Referente ao período de janeiro de 2003 a setembro de 2003, conforme disposto no art. 686, IV, “a”, § 1º, combinado com o § 2º do art. 708-A e 708-B, do RICMS/97. Impossibilitando, dessa maneira, a aplicação de roteiros de Auditoria Fiscal de estoques, por ser contribuinte usuário de ECF, multa de 1%, no valor de R\$ 40.519,22;

Infração 5 – extravio de documentos fiscais, notas fiscais série única de nºs 0001 a 0800, autorizadas mediante AIDFs nºs 17410019452001, 17410046622001, 1740006062002, 17410026482002 e 17410052602002, multa no valor de R\$ 4.000,00.

O autuado, às fls. 56 a 67, apresentou defesa alegando que as mercadorias por ele comercializadas foram adquiridas junto à fornecedora, conforme cópia do LMC em anexo, que foram levantados números irreais, pelo autuante, desconhecendo que a substituição tributária imposta por lei fora cumprida. Além de o Fisco ter omitido a existência de notas fiscais contabilizadas de entradas e de saídas, sem contar com os erros quando do levantamento efetivado.

Que pode ter havido engano da contabilidade na escrituração, existindo tão-somente multa por descumprimento de obrigação acessória, já que o imposto foi recolhido pela Petrobrás, fornecedora do combustível.

Argumentou que não foi demonstrada a real contabilização da documentação do autuado, nem tampouco se admitiu como importantes às questões de não considerar as notas, nem a escrituração do LMC para adotar os encerrantes, evaporação e aferições.

Disse que no demonstrativo das saídas não se considerou a evaporação prevista em lei ou as entradas das aferições. Que a aferição é feita com balde de 20 litros, por dia, ao cabo de 365 dias, se têm 7.300 litros em cada bico de bomba. O posto tem 10 bicos, significando 73.000 litros por ano, não sendo tais fatos considerados pelo autuante. Que tal situação hipotética não deve ser tomada por inteiro, uma vez que o PR pode fazer a aferição em dias alternados, ou da maneira que achar que deva controlar os equipamentos.

Que o fisco considerou como saída somente as notas fiscais emitidas, não levando em conta os cupons fiscais nem as pequenas notas de retiradas. Entendeu ser arbitrária a lavratura do Auto de Infração contra o revendedor/autuado, quando da aquisição do produto em face da substituição tributária.

Alegou que a lavratura do Auto de Infração macula princípios constitucionais e infraconstitucionais, não só no que diz respeito à segurança e certeza jurídica, mas naquilo que se refere a verdadeiro confisco que é cobrar o imposto devido pela Distribuidora, e a multa correspondente às infrações. Que se por absurdo, descartada a possibilidade de afastamento da responsabilidade por solidariedade do autuado, bem como a antecipação que seria da Distribuidora, deve afastar a multa aplicada, atendo-se somente ao principal e aos juros moratórios. Citou o art. 112 do CTN.

Protestou dizendo que o fisco não faz a exigência em nenhum dos postos do Estado não sendo aceitável que venha a fazer o agente fiscalizador tão-somente neste caso específico. Que se havia

escrituração normal e não eletrônica a imposição seria descabida, por excesso de rigor. Além do mais, teria que se dar prazo razoável para a entrega dos livros fiscais por sistema eletrônico, conforme art. 709, Parágrafo único do RICMS.

Afirmou que os livros LMC foram extraviados, nada impedindo a sua recomposição, em função da existência dos encerrantes de bombas, nas notas fiscais de compras e estoques diários. Que o correto seria notificar concedendo prazo razoável para o refazimento dos livros, bem como de referência aos documentos extraviados. Assim, entendeu que houve cerceamento de defesa, tornando nula a autuação.

Requeru que lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos aqui anexados, para ao final o Auto de Infração seja julgado Improcedente. Que seja desconsiderada a multa aplicada, além de requerer a nulidade dos demonstrativos feitos pelo autuante. Que os livros contábeis, inclusive LMC e as notas fiscais de entradas e saídas, estarão à disposição do Fisco para conferência e constatação do engano quando da lavratura do Auto de Infração.

O autuante informou que o autuado disse não reconhecer a procedência das infrações 01 e 02, sob a alegação de ilegitimidade passiva, o que não se aplica ao caso em questão, já que foi constatada a ocorrência de aquisição de combustíveis sem documentação fiscal, como demonstrado nos autos. Que só estaria encerrada a fase de tributação da mercadoria enquadrada no regime da substituição tributária se ficasse comprovada a aquisição do combustível de contribuinte/distribuidor com situação cadastral regular e devidamente acobertada por documentação fiscal idônea.

Informou que no levantamento foram observados os livros e documentos fiscais apresentados pelo autuado, onde se levou em conta todas às notas fiscais de entradas apresentadas, bem como foram consideradas as diferenças de estoques e as aferições registradas na escrita fiscal, desde que registradas em valores iguais e/ou múltiplos de 20 l, que é a medida padrão do balde de aferição. Quanto às perdas por evaporação, informou o autuante, que são saídas sem documentação fiscal, ou seja, combustível evaporado pelo suspiro do tanque de armazenamento, que não foram registradas pelo encerrante do bico, nem pelos registros fiscais, e, no caso em questão, apenas servirá de base para agravar a infração de omissão de entradas.

Esclarece que o defendente não contesta as infrações 3 e 5, cabendo a multa prevista no art. 42, XIV e XIX, da Lei nº 7.014/96, com a alteração dada pela Lei nº 8.534/02.

Quanto à infração 4, informou que o autuado sendo usuário do Sistema Eletrônico de Processamento de Dados – SEPD para escrituração dos livros fiscais, além de utilizar ECF-IF, desde 07/02/2000, deixou de entregar à fiscalização, os arquivos magnéticos, quando regularmente intimado. Transcreveu o art. 686. I, IV, §§ 1º e 5º e, art. 915, XIII-A, “g”, todos do RICMS/97. Disse que o autuado não entregou os arquivos magnéticos nos prazos regulamentares, apesar de ter sido intimado por três vezes.

Opinou pela manutenção da autuação, anexando levantamentos.

Cientificado, o autuado, às fls. 92 e 93, alegou que o próprio autuante admite não ter considerado as perdas por evaporação. Disse ter considerado as aferições constantes do LMC, no entanto não o fez corretamente. Também não foi acatado o fato de que a adesão ao sistema eletrônico de processamento de dados é faculdade e não imposição. Ratifica a defesa apresentada.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*“Inicialmente, em relação à argüição de inconstitucionalidade à cobrança do imposto, ressalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma.*

*Foi dado prazo ao autuado para a apresentação dos seus livros e documentos fiscais, bem como dos arquivos magnéticos. Também foi dada cópia ao autuado dos demonstrativos e levantamentos elaborados pelo autuante. Assim rejeito as preliminares argüidas, haja vista que não houve descumprimento de nenhuma das hipóteses previstas no art. 18 do RPAF.*

*Analizando as peças que compõem o presente processo, verifico que foi realizada Auditoria de Estoques, no exercício de 2001, tendo sido identificadas omissões de entradas de mercadorias, extravio de livros (Livros de Movimentação de Combustíveis e de Inventário), falta de entrega de arquivos magnéticos com informações das operações ou prestações realizadas e, extravio de documentos fiscais. Por esta razão, foi exigido imposto na condição de responsável solidário por ter o autuado adquirido mercadorias sem nota fiscal e, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, já que a mercadoria se encontra enquadrada no regime da substituição tributária, além de multas por descumprimento de obrigação acessória, pelo extravio de livros e documentos fiscais e, pelo não fornecimento de arquivos magnéticos.*

*O sujeito passivo, em relação aos itens 01 e 02 da ação fiscal, alegou não terem sido consideradas as notas fiscais existentes, nem observadas as aferições e evaporações. Também, protestou que se trata de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, já tendo ocorrido o pagamento antecipado, o que, ao seu ver, estaria havendo bitributação em relação ao posto revendedor. Diz que o simples fato de um posto ter vendido o produto a outro através do instrumento de medição não autoriza a cobrança pretendida. E, se descartada a possibilidade de afastamento da responsabilidade por solidariedade que seja considerada a responsabilidade pelo não recolhimento do imposto, bem como a antecipação que seria da distribuidora, para ser afastada a multa aplicada.*

*Observo, inicialmente, que o sujeito passivo exerce a atividade de revendedor varejista de combustíveis, estando obrigado a possuir e escriturar o Livro de Movimento de Combustíveis – LMC, em conformidade com o que dispõe o art. 314, V, do RICMS/97. A escrituração do referido livro deve ser feita diariamente com o lançamento de todo o volume diário vendido, inclusive, informados as aberturas e fechamentos de cada bomba (art. 324 do RICMS/97). O autuado está obrigado a manter em perfeito estado de funcionamento e conservação os medidores e tanques de armazenamento de sua propriedade e de terceiros, além de consignar no LMC todas as ocorrências, inclusive a modificação do método de medição dos tanques (Portaria ANP nº 116/00 e Portaria DNC nº 26/92).*

*Neste sentido, constato que o autuado não apresentou nenhum elemento de prova que desconstituísse as omissões identificadas no levantamento quantitativo de estoques apresentado, ou seja, não juntou nenhuma nota fiscal de compras para demonstrar que tivesse sido omitida do levantamento fiscal. Também, dos levantamentos e demonstrativos anexos aos autos, verifico que o autuante considerou entradas decorrentes de aferições, não tendo, o deficiente, apresentado prova de qual ou quais aferições foram escrituradas no LMC que não tivesse(m) sido acatado (s) pelo autuante.*

*Em relação à alegação de que o simples fato de um posto ter vendido o produto a outro através do instrumento de medição não autoriza a cobrança pretendida, não tem sustentação, haja vista que as saídas de mercadorias (combustíveis) através dos bicos, por meios dos postos revendedores ocorre para consumidor final. Mesmo havendo a proibição de realização de operações de vendas de combustíveis entre postos revendedores, conforme*

*disposição expressa em Protocolos de órgãos que controlam e regulam o setor, no caso de aquisições, estas devam estar acobertados da documentação fiscal de sua origem.*

*Saliente que, no tocante à alegação de não terem sido observadas as quantidades de combustíveis que resultaram em perdas, em razão de “evaporação”, como tal perda equivale à saída do produto, ou seja, baixa dos estoques, não descharacteriza a omissão apurada, já que a inclusão de qualquer quantidade de saída seja por evaporação, corrosão, ou mesmo problemas nos tanques dos combustíveis majora a quantidade apurada por diferença em relação às omissões de entradas, ou seja, confirma a existência de aquisição de mercadorias sem documentação fiscal em quantidade superior ao apontado na peça inicial.*

*Assim, as diferenças apontadas nos autos por omissão de entradas representam aquisições de mercadorias sem o competente documento fiscal e, aliado ao fato de se tratar de mercadorias elencadas na substituição tributária é o detentor das mesmas quem responde solidariamente pelo pagamento do imposto e pelo pagamento do imposto devido pela antecipação tributária. Não havendo, portanto, o que se falar em cobrança em duplicidade, por não se ter a origem de tais produtos e, consequentemente, não há elementos que evidenciem que o imposto tivesse sido recolhido em etapa anterior.*

*Quanto à dispensa da multa alegada pelo autuado, esta só é permitida ao apelo de equidade, conforme determina o art. 159 do RPAF/99.*

*Mantidas as infrações 1 e 2, nos valores de R\$ 30.519,06 e R\$ 6.272,32.*

*As infrações 3 e 5, dizem respeito à aplicação de multa por extravio de livros e documentos fiscais. O autuado, em sua impugnação, confirma que os livros LMC foram extraviados, bem como os documentos fiscais. No entanto, alegou que tal situação poderia ser sanada se lhe fosse dado prazo para a apresentação dos mesmos.*

*Apesar de todo o questionamento do autuado, este não trouxe ao processo, quando de sua impugnação, os elementos que descharacterizassem a aplicação das multas previstas no art. 42, XIV, ‘a’ e XIX, “a”, da Lei nº 7.014/96. Não se aplicando ao caso, a alegação de cerceamento do direito de defesa. Mantidas as multas indicadas nos itens 03 e 05 do Auto de Infração.*

*Infração 4 – trata de falta de apresentação de arquivos magnéticos das operações ou prestações realizadas, com base no art. 686, IV, “a”, § 1º, combinado com o § 2º do art. 708-A e 708-B, do RICMS/97, sendo aplicada multa de 1%, no valor de R\$ 40.519,22.*

*Buscando informações através do sistema informatizado da SEFAZ, para a verificação se o autuado está ou não obrigado a apresentar os arquivos magnéticos de suas operações, identifiquei que o autuado utiliza o Sistema de Processamento de Dados – SEPD, na escrituração de seus livros fiscais, bem como possui ECF-IF, para emissão de cupom fiscal nas operações realizadas a consumidor.*

*Neste sentido, observo que o art. 708-A do RICMS/97 estabelece que os contribuintes do ICMS autorizados ao uso de SEPD deverão entregar o arquivo magnético referente ao movimento econômico de cada mês, inclusive contendo a totalidade das operações de entradas e de saídas e das aquisições e prestações efetuadas. O não cumprimento de tal obrigação decorre na aplicação de multa, conforme disposto no art. 42, XIII-A, “g”, da Lei nº 7.014/96.*

*No entanto, com a alteração da Lei nº 7.014/96, dada pela Lei nº 9.159/04, a alínea “g”, do inciso XIII-A do art. 42, passa a ter a seguinte redação:*

*Alínea “g” – 1% (um por cento) do valor das saídas do estabelecimento em cada período de apuração, pelo não fornecimento, mediante intimação, do respectivo arquivo magnético contendo a totalidade das operações de entradas e de saídas e das prestações de serviços efetuadas e tomadas, ou pela entrega dos referidos arquivos em padrão diferente do previsto na legislação, ou em condições que impossibilitem a sua leitura;*

*Apesar da aplicação da penalidade se referir a período anterior a alteração da Lei nº 7.014/96, que exclui do cálculo da multa os valores das entradas do estabelecimento, já que a ação fiscal diz respeito ao exercício de 2002, no caso de penalidade, a lei só retroage se para beneficiar o sujeito passivo, disposição prevista no art. 106, II, “c”, do CTN:*

*CTN*

*Art. 106. A lei aplica-se a ato ou fato pretérito:*

*....*

*II – tratando-se de ato não definitivamente julgado:*

*...*

*c) quando lhe comine penalidade menos severa que a prevista na lei vigente ao tempo da sua prática.*

*Desta forma, a penalidade a ser exigida na presente ação fiscal corresponde a 1% do valor das saídas em cada período de apuração, passando o valor do débito a ser exigido para R\$21.602,18, conforme abaixo demonstrado:*

Mês/ano	Valor das saídas	1% multa
01/2003	317.783,04	3.177,83
02/2003	284.259,56	2.842,60
03/2003	272.374,80	2.723,75
04/2003	270.199,64	2.702,00
05/2003	218.453,93	2.184,54
06/2003	216.322,23	2.163,22
07/2003	202.645,47	2.026,45
08/2003	214.884,53	2.148,84
09/2003	163.295,10	1.632,95
<b>TOTAL</b>	<b>2.160.218,30</b>	<b>21.602,18</b>

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

Em seu Recurso Voluntário o recorrente reitera a argüição de nulidade da autuação, sob a alegação de cerceamento do seu direito de defesa, e inconstitucionalidade em decorrência de bitributação. No mérito, repete os argumentos expendidos na defesa e, quanto à multa, entende que se trata de descumprimento de obrigação acessória, por não ter ocorrido falta de recolhimento do imposto, já que adquiriu o produto com o ICMS incluso, por força da substituição. Requer seja considerado improcedente o Auto Infração ou que se aplique a multa prevista no art. 158 do RPAF.

A PGE/PROFIS opina pelo Improvimento do Recurso Voluntário. **(FALTA FUNDAMENTAÇÃO)**

## **VOTO**

Inicialmente, rejeito as preliminares argüidas. Primeiramente, quanto à inconstitucionalidade, o RPAF exclui da competência deste Conselho de Fazenda a sua declaração. Quanto ao cerceamento de defesa foi reaberto prazo ao recorrente para a apresentação dos livros,

documentos fiscais e arquivos magnéticos. Também foi fornecida cópia dos demonstrativos e levantamentos efetuados pelo autuante. Rejeito as preliminares.

No mérito, o cerne da questão é a falta de apresentação das notas fiscais de entrada de mercadorias, o que pressupõe omissão de saídas. A alegação insistente do contribuinte de que o tributo já foi recolhido quando da aquisição, somente seria considerada se houvesse prova através das notas fiscais de entrada, o que não ocorreu. Diversos processos semelhantes já foram julgados por este Conselho, tornando-se pacífico e cediço o entendimento unânime da correção do procedimento fiscal. Quanto à multa, a sua aplicação obedeceu o que dispõe a legislação vigente.

Em face do exposto, NEGO PROVIMENTO ao Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida em todos os seus termos.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 210432.0012/04-2, lavrado contra **PRISMA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$36.791,38**, acrescido das multas de 60% sobre R\$6.272,32 e 70% sobre R\$30.519,06, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de **R\$30.202,18**, sendo R\$21.602,18, com os devidos acréscimos legais, prevista no art. 42, XIII-A, “g”, da Lei nº 7.014/96, alterada lei nº 9.159,04, e R\$8.600,00, previstas no art. 42, XIV e XIX-A, da Lei nº 7.014/96, alterada pela Lei nº 8.534/02.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de fevereiro de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

FAUZE MIDDLEJ - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIERO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS