

**PROCESSO** - A. I. Nº 108595.0006/03-8  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - SMITH PEDREIRA & CIA LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 4ª JJF nº 0313-04/04  
**ORIGEM** - INFAS SIMÕES FILHO  
**INTERNET** - 15/03/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0056-12/05

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. 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 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, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Rejeitadas as preliminares de nulidade. Previsão legal para a aplicação das multas. Efetuadas correções no cálculo ao imposto. Modificadas as decisões. Recurso PARCIAMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício interposto pela 4ª JJF ao Acórdão JJF Nº 0313-04/04, que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração nº 108595.0006/03-8, lavrado em 26/11/03, para exigir ICMS no valor de R\$ 50.709,06, além de multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 39,71, em decorrência das seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias:

1. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração. Refere-se ao exercício fechado de 1998, tendo sido aplicada multa no valor de R\$39,71.
2. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Refere-se aos exercícios fechados de 1998 a 2002. Foi exigido imposto no valor de R\$41.009,94.
3. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$8.962,73, devido 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. Refere-se aos exercícios fechados de 1998 a 2002.

4. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária. Refere-se ao exercício aberto de 2003, tendo sido exigido imposto no valor de R\$593,18.
5. 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. Refere-se ao exercício aberto de 2003. Foi exigido imposto no valor de R\$143,21.

O autuado apresentou defesa e, preliminarmente, suscitou a nulidade da ação fiscal, alegando que não lhe foram apresentados os documentos que embasaram a autuação. Diz que o sistema de medição dos estoques, por régua, utilizado pelo fisco é rudimentar. Afirma que não foram consideradas as perdas, no percentual de 2%, referentes à volatilidade dos derivados de petróleo. Aduz que as notas fiscais de aquisições relacionadas no demonstrativo de fl. 101 e 103 e acostadas ao processo não foram consideradas na auditoria fiscal. Frisa que as multas aplicadas possuem o caráter de confisco. Ao finalizar, requer a nulidade do Auto de Infração.

Na informação fiscal, fls. 166 a 167, a autuante refez os levantamentos, considerando as notas fiscais apresentadas na defesa. O débito tributário passou de R\$ 50.748,77 para R\$ 8.992,40.

Ao se pronunciar sobre a informação fiscal, o autuado reafirma o seu posicionamento quanto à evaporação e ao sistema de régua utilizado pela fiscalização para determinar os estoques existentes. Acosta ao processo novos documentos fiscais de aquisições de mercadorias.

A autuante efetuou nova revisão dos levantamentos e, em relação aos exercícios de 1998, 1999 e 2002, afirmou que não há retificação a fazer.

Relativamente ao exercício de 2000, diz que as Notas Fiscais nºs 346.297 (fl. 199) e 322.980 (fl.119), referentes a aquisições de, respectivamente, 5.000 litros de gasolina comum e 5.000 litros de gasolina aditivada, devem ser incluídas nos levantamentos correspondentes. Afirma que, após essas correções, os débitos referentes ao ICMS normal e ao devido por antecipação tributária passaram para, respectivamente, R\$ 3.213,11 e R\$ 642,62.

Quanto ao exercício de 2001, reconhece que não considerou a Nota Fiscal nº 462.738 (fl. 150), referente à aquisição de 5.000 litros de gasolina comum. Diz que após essa correção, a omissão de entrada de 3.846 litros passou a ser omissão de saídas de 1.154 litros.

Após as correções citadas acima, o débito tributário foi reduzido para R\$ 4.750,96.

Em novas manifestações, fls. 212/213 e 221/227, o autuado apresentou mais três notas fiscais de aquisições de gasolina comum, alegando que elas anulam as omissões que ainda subsistem.

Diz que a alíquota de 25% aplicada em relação ao exercício de 2000 deve ser revista, uma vez que a autuante, no lançamento, citou o art. 50 e seus incisos, do RICMS/97, como fundamento legal para a aplicação da alíquota. Refaz o levantamento fiscal e diz que a suposta infração deveria ser de R\$ 2.185,42 (com a alíquota de 17%) ou de R\$ 1.542,30 (com a alíquota de 12%).

Reitera seus argumentos referentes à evaporação, no percentual de 2,4%. Em seguida, apresenta dois demonstrativos, onde são deduzidas as perdas decorrentes de evaporação: no primeiro, utilizando a alíquota de 17%, apura um débito no valor de R\$ 2.132,47; no segundo, com a alíquota de 12%, é apurado um débito no valor de R\$ 1.505,28.

Alega que o imposto devido por substituição tributária deveria ter sido apurado com a alíquota de 17% ou 12%, computando o percentual de evaporação de 2,4%. Assevera que foi cerceado o seu direito de defesa, pois não foi informado como foi apurado o percentual de 20% para a MVA.

Ao finalizar, volta a requerer a nulidade da ação fiscal e o desentranhamento e devolução das primeiras vias das notas fiscais apresentadas junto com a defesa.

A 4<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão JJF Nº 0313-04/04, julgou o Auto de Infração procedente em parte, reduzindo o débito tributário para R\$ 4.631,83.

As preliminares de nulidade foram afastadas pela ilustre relatora, sob a alegação de que os levantamentos quantitativos foram realizados com base nos LMCs e nas notas fiscais de aquisições, conforme provam os demonstrativos entregues ao sujeito passivo. Frisa que os citados livros e documentos foram fornecidos à fiscalização pelo autuado mediante Termo de Intimação. Diz que o sistema de medição dos estoques por meio de réguas foi utilizado pelo próprio autuado. Afirma que as perdas decorrentes de evaporação não foram consideradas, porém esse fato não prejudicou o contribuinte, uma vez que a inclusão dessas perdas apenas aumentaria o valor das omissões. Diz que a alíquota de 25% está prevista no art. 51, II, “e”, do RICMS-BA, porém o erro cometido pela autuante não cerceou o direito de defesa do contribuinte. Quanto à MVA de 20% aplicada na apuração do imposto devido por antecipação tributária no exercício de 2000, explica que o art. 512-B, I, 1.1.2 determinava o percentual de 98,60% para a gasolina e o inciso IV, “a”, do mesmo artigo previa o percentual de 31,69% para o álcool hidratado combustível. Assim, a aplicação do percentual de 20% beneficiou o contribuinte e não cerceou o direito de defesa.

No mérito, a relatora da Decisão recorrida diz que as notas fiscais apresentadas pelo autuado foram analisadas e a maior parte delas foi incluída no levantamento fiscal. Explica que as Notas Fiscais de nºs 399976, 400301 e 401558 não têm qualquer valia, pois elas já tinham sido incluídas no levantamento fiscal conforme se vê no demonstrativo à fl. 39 dos autos. Afirma que, após os ajustes realizados pela autuante, o levantamento fiscal passou a ter a seguinte configuração:

Exercícios de 1998, 1999, 2001 e 2002 – apuradas apenas omissões de saídas.

Exercício de 2000 – apuradas omissões de entradas para a gasolina comum, gasolina aditivada e o álcool hidratado no valor de R\$ 3.213,11 de imposto por responsabilidade solidária e R\$ 642,62 por substituição tributária (fl. 206 do PAF).

Exercício de 2003 – nenhum documento foi apresentado visando desconstituir o valor do ICMS apurado na ação fiscal.

Quanto à multa decorrente da omissão de saídas, a relatora afirma que cabe apenas a cobrança da multa de R\$ 39,71, pois a irregularidade é a mesma e a pena é aplicada pela natureza do cometimento da infração e não por exercício. Também salientou que as multas indicadas no Auto de Infração são as previstas na Lei nº 7.014/96 para as irregularidades apuradas.

Considerando o valor da desoneração do sujeito passivo ultrapassava o valor previsto no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, a 4<sup>a</sup> JJF recorreu, de ofício, para uma das Câmaras deste CONSEF.

O processo foi submetido à pauta suplementar, tendo a 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal decidido convertê-lo em diligência à ASTEC para que fossem atendidas as seguintes solicitações: verificar se os documentos acostados às fls. 118 a 164 comprovam a não inclusão das notas fiscais arroladas às fls. 101 a 103 nos levantamentos quantitativos originais; verificar se as notas fiscais acostadas às fls. 199, 200, 214, 215 e 216 foram consideradas pela autuante nos levantamentos quantitativos originais; e, elaborar novos demonstrativos, efetuando as devidas correções.

A diligência foi atendida, conforme o Parecer ASTEC Nº 286/2004 acostado às fls. 253 e 254.

De acordo com o auditor fiscal da ASTEC, os documentos acostados às fls. 118 a 164 não foram incluídos nos levantamentos originais. Afirma que as notas fiscais acostadas às fls. 200, 214, 215 e 216 já estavam incluídas no levantamento original, ao passo que a de fl. 199 não foi computada no referido levantamento. Em seguida, diz que, após efetuar as correções pertinentes a essas notas fiscais, o débito tributário passa a ser de R\$ 18.553,91, consoante o demonstrativo de fl. 254. Às fls. 255 a 263, elaborou demonstrativos referentes às modificações feitas no levantamento original.

O autuado, ora recorrido, e a autuante foram cientificados do resultado da diligência, conforme documentos acostados às fls. 268, 272 e 273.

Ao se pronunciar sobre o resultado da diligência, o recorrido alega que o Parecer da ASTEC e o Auto de Infração não podem prosperar, uma vez que contêm várias falhas. Para embasar sua alegação, cita farta doutrina.

Após transcrever o art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, afirma que, no caso em tela, não cabe o Recurso de ofício interposto, já que o valor da desoneração não foi superior a R\$ 50.000,00.

Discorre sobre Direito Constitucional e sobre o princípio do devido processo legal, citando farta doutrina. Em seguida, ressalta que o art. 125, I, do RICMS-BA/97, foi revogado pelo decreto estadual nº 6.284/97 (sic), por não atingir o fim a que se destinava. Explica que o devido processo legal adjetivo permite que o julgador aplique a norma de forma justa, observado o princípio da razoabilidade. Frisa que não está falando em retroatividade da lei, mas sim dos seus efeitos. Para corroborar sua tese, transcreve doutrina.

Assevera que a alíquota informada pela autuante no Auto de Infração foi de 17%, porém, na diligência realizada pela ASTEC, foi utilizada a alíquota de 25%. Diz que esse fato cerceou o seu direito de defesa, pois suprimiu uma fase processual, onde poderia contraditar tal fato duas vezes (uma vez na JJF e outra na CJF).

Ao finalizar, diz que o Auto de Infração é imprestável ao fim a que se destina, devendo ser declarado nulo. Solicita que o lançamento seja julgado improcedente ou nulo, retornando os autos à Primeira Instância para que tenha a oportunidade de apresentar nova defesa.

## VOTO

No presente Recurso de Ofício, está sendo submetida à apreciação desta Câmara a Decisão da 4ª JJF relativamente às infrações 2 e 3, as quais foram julgadas parcialmente procedentes.

Ao contrário do afirmado pelo recorrido, o presente Recurso de Ofício está amparado no art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99, já que a Decisão recorrida, nas infrações 2 e 3, desonerou o sujeito passivo em valor superior a R\$ 50.000,00. Esclareço que, no montante do débito tributário, estão incluídas as multas e os acréscimos legais.

Da análise dos aspectos formais do presente processo, constato que nele não há nenhum vício capaz de o inquinar de nulidade. Na Decisão recorrida, a Junta de Julgamento afastou, uma a

uma, as preliminares de nulidade suscitadas pelo sujeito passivo. Acato os argumentos expedidos pela Junta de Julgamento para afastar as preliminares, pois o posicionamento da Junta está correto e encontra-se devidamente fundamentado.

A utilização da alíquota de 25% pelo diligenciador da ASTEC não é razão para a nulidade do Auto de Infração e nem da Decisão recorrida. Desde o primeiro levantamento (fls. 9 a 95), a alíquota de 25% vem sendo utilizada, conforme se constata às fls. 10, 12, 13, 25, 27, 28, 34, 36, 37, 51, 53, 54, 66, 68, 69, 83, 85 e 86 dos autos. Apenas por uma exigência do Sistema Automatizado de Emissão de Auto de Infração, foi colocada no corpo do Auto de Infração a alíquota de 17%, contudo o imposto devido foi calculado com a alíquota correta. Esse fato não implicou cerceamento do direito de defesa e nem em supressão de instância, uma vez que a alíquota utilizada pelo preposto da ASTEC foi exatamente a mesma empregada pela autuante. A questão da alíquota foi suscitada na defesa inicial e a matéria já foi apreciada na Primeira Instância, tendo a ilustre relatora fundamentado a sua Decisão de forma satisfatória.

No mérito, ressalto que, ao examinar as peças que compõem o processo, observei que as retificações realizadas pela autuante e acatadas pela Junta de Julgamento mereciam reparos. Desse modo, o Processo Administrativo Fiscal foi convertido em diligência à ASTEC para que fossem feitas as devidas correções.

Partindo dos demonstrativos originais, dos quais o recorrido já tinha recebido cópia quando foi notificado do lançamento, o auditor fiscal da ASTEC efetuou as devidas correções com base nos documentos fiscais apresentados pelo sujeito passivo na defesa e nas manifestações posteriores. O auditor da ASTEC elaborou novos demonstrativos com a apuração do imposto devido. Por seu turno, o recorrido recebeu cópia desses demonstrativos e teve o prazo de lei para se pronunciar.

Considerando que o presente Recurso de Ofício trata apenas das infrações 2 e 3, os demonstrativos referentes ao exercício de 2003 não serão por mim considerados, mantendo-se os valores já decididos na Primeira Instância e não contestados no prazo regulamentar.

Acato as correções e os demonstrativos elaborados pela ASTEC relativamente aos exercícios de 1998, 1999, 2000 e 2001, pois os mesmos estão corretos, são consistentes e refletem a efetiva movimentação dos estoques de combustíveis nesses referidos exercícios.

Contudo, o demonstrativo referente ao exercício de 2002 merece uma retificação, uma vez que o diligenciador, ao transportar a quantidade consignada nas Notas Fiscais nºs 38215, 539613 e 556094 (total de 15.000 litros de gasolina comum, conforme fl. 263), considerou como sendo 1.500 litros, consoante fl. 259. Após efetuar a correção no demonstrativo de 2002 (fl. 259), a omissão de entrada de 13.303 litros de gasolina passa a ser uma omissão de saída de 197 litros e, portanto, não é devido imposto nesse exercício.

Em face do acima comentado, a infrações 2 está parcialmente caracterizada, como evidenciado nos demonstrativos elaborados pelo auditor fiscal da ASTEC, considerando a retificação referente ao exercício de 2002. O demonstrativo de débito referente a essa infração, após as devidas correções, fica da seguinte forma:

INFRAÇÃO	DATA DA OCORRÊNCIA	VALOR DO DÉBITO (REAIS)
2	31/12/1998	6.530,63
2	31/12/1999	0,00
2	31/12/2000	3.188,11
2	31/12/2001	0,00
2	31/12/2002	0,00
VALOR TOTAL DA INFRAÇÃO		9.718,74

A infração 3 também está parcialmente caracterizada, consoante os demonstrativos elaborados pelo auditor fiscal da ASTEC, ressaltando a correção referente ao exercício de 2002. O demonstrativo de débito dessa infração, após as devidas correções, fica consoante o a seguir apresentado:

INFRAÇÃO	DATA DA OCORRÊNCIA	VALOR DO DÉBITO (REAIS)
3	31/12/1998	1.306,13
3	31/12/1999	0,00
3	31/12/2000	643,63
3	31/12/2001	0,00
3	31/12/2002	0,00
VALOR TOTAL DA INFRAÇÃO		1.949,76

Quanto ao fato de o art. 125, I, do RICMS-BA/97 ter sido revogado, saliento que essa revogação se deu com o Decreto nº 8.969, de 12/02/04, com efeitos a partir de 01/03/04. Dessa forma, quando o presente Auto de Infração foi lavrado, o inciso I do art. 125 do RICMS-BA/97 estava em plena vigência. Ademais, mesmo com a revogação do citado dispositivo regulamentar as mercadorias relacionadas no Auto de Infração continuam enquadradas no regime de substituição tributária.

Pelo exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso de Ofício, para retificar os valores devidos nas infrações 2 e 3, conforme consignados nas duas tabelas acima.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 108595.0006/03-8, lavrado contra **SMITH PEDREIRA & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$12.404,89**, sendo R\$7.836,76, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre o valor de R\$1.306,13 e 70% sobre o valor de R\$6.530,63, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e R\$4.568,13, acrescido das multas de 60% sobre R\$786,84 e 70% sobre R\$3.781,29, previstas no art. 42, II, “d” e III, da referida lei, e demais acréscimos legais, mais a multa de 1 **UPF-BA**, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 28 de fevereiro de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS