

**PROCESSO** - A.I. Nº 206859.0019/03-1  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e HP COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDOS** - HP COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3º JJF n.º 0007-03/05  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 01/04/2005

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0080-11/05

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 1. ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria já saiu sem tributação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeito o levantamento, reduzindo-se o débito originalmente apontado. Infração parcialmente caracterizada. 2. 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. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 3ª JJF, 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, e Recurso Voluntário interposto pelo autuado, contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF n.º 0007-03/05 – lavrado para exigir o ICMS no valor de R\$1.345.312,20, acrescido das multas de 60% e 70%, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$179,42, em decorrência das seguintes irregularidades:

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 (1999, 2000, 2002 e 2003) – R\$179,42;

2. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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 estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (1999 a 2003) – R\$1.122.494,13;
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 (1999 a 2003) - R\$222.638,65.

A relatora da Decisão, após afastar as preliminares de nulidade suscitadas na impugnação inicial, informou que o autuado atua no comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente recebe as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação, só que, na situação em análise, deve-se exigir o imposto por solidariedade, bem como o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), em razão da constatação da falta de registro, em sua escrituração, de entradas de óleo diesel, gasolina e álcool hidratado ocorridas em seu estabelecimento, apurada através de levantamento de estoques.

Disse que o sujeito passivo impugnou o lançamento com fundamento nos seguintes argumentos:

- a) que não foram incluídas, pelo autuante, notas fiscais de entradas de combustíveis emitidas em nome da empresa Leiro Postos de Serviços Ltda. (no período de setembro de 1999 a fevereiro de 2001), embora se revestisse da qualidade de sucessor, por ter adquirido o estabelecimento e fundo de comércio, logo após a baixa da inscrição da sucedida, e os documentos fiscais estivessem escriturados nos Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC);
- b) que o autuante não considerou as aferições diárias de combustíveis e a perda de 0,6% do combustível em razão de evaporação;
- c) que o autuante apurou as saídas sem examinar os cupons fiscais, as notas fiscais série D-1 e Modelo 1, *“atendo-se às saídas quantitativas dos LMC”*.

Tendo em vista as alegações defensivas, foram realizadas duas diligências que reduziram o valor do débito exigido. Nos dois trabalhos foram incluídas as notas fiscais de entradas destinadas ao contribuinte sucedido, que não foram escrituradas no livro Registro de Entradas do autuado, mas lançadas no Livro de Movimentação de Combustíveis. Também já haviam sido consideradas, pelo autuante, as aferições existentes nos exercícios fiscalizados.

Quanto às saídas, disse que o levantamento está correto, já que foram levadas em conta as quantidades registradas nos encerrantes das bombas de combustíveis, ao invés das saídas acobertadas por documentos fiscais, procedimento largamente aceito por este CONSEF nos levantamentos quantitativos de estoques realizados em revendedores de combustíveis.

Em relação às perdas por evaporação (0,6%), observou que, se fossem consideradas, teriam que incidir, no máximo, sobre o estoque inicial de combustíveis, jamais sobre o estoque final (que é contado fisicamente), ou sobre as saídas, pois não há como ocorrer evaporação no momento em que se está abastecendo o tanque dos veículos, ressaltando, ainda, quanto às entradas de

mercadorias, que, em função da variação de temperatura no transporte dos combustíveis, tanto pode haver variação positiva como negativa de volume, fato que também impede a incorporação de perdas, como pleiteado pelo sujeito passivo. Sendo assim, segundo a relatora da 3ª JF, a perda por evaporação somente provocaria aumento na omissão de entradas de mercadorias, prejudicando o próprio contribuinte, razão pela qual entendeu que não podem ser incluídas no levantamento de estoques em lide.

Ao analisar os demonstrativos elaborados pelos diligentes, verificou que o resultado referente ao levantamento de estoques é muito semelhante, havendo uma divergência apenas no débito referente ao exercício de 2000 (infrações 2 e 3). Como o segundo diligente apresentou um demonstrativo detalhado com todas as notas fiscais de entradas incluídas no levantamento de estoques, o que não foi feito pelo primeiro diligente, entendeu que deve ser acatada a conclusão daquele, por haver mais segurança na determinação da base de cálculo.

Informou que o autuado, embora tivesse tido duas oportunidades de impugnar especificamente o levantamento fiscal, não indicou nenhum equívoco, porventura cometido nos trabalhos diligenciais, ou apresentou comprovações que pudessem elidir a autuação.

Então, foi acatado o demonstrativo de débito acostado pelo segundo diligente (fl. 2277), no que concerne ao levantamento quantitativo de estoques (infrações 1, 2 e 3).

Quanto à penalidade de 1% sobre o valor de cada nota fiscal de entrada não escriturada pelo contribuinte em seu livro Registro de Entradas, aventada pelo autuante, representou à autoridade competente para instaurar novo procedimento fiscal, caso esta entenda que é devida a multa por descumprimento de obrigação acessória, porque não pode haver inovação na lide, nos termos do art. 156, do RPAF/99.

A Decisão, à unanimidade foi pela Procedência em Parte do Auto de Infração, condenando o autuado a recolher o imposto no valor de R\$267.936,69, acrescido das multas de 60% e 70%, mais a penalidade por descumprimento de obrigação acessória, no valor de R\$140,00 + 2 UPF.

No seu Recurso Voluntário, o recorrente trouxe as seguintes alegações:

1. que o revisor, ao realizar o levantamento quantitativo, não poderia valer-se, apenas, dos registros efetuados no livro LMC, porque este fora escriturado erroneamente, principalmente a partir de fevereiro de 2001, quando houve a troca do sistema mecânico para o eletrônico, ocorrido na bomba 08, que causou uma diferença no encerrante de aproximadamente 382.700 litros, mas deveria ter utilizado outras fontes fidedignas, tais como as receitas registradas na contabilidade, os dados constantes nas fitas-detelhe dos cupons fiscais, notas fiscais D-1 e romaneios. Efetuou um cálculo, por amostragem, na tentativa de provar que as receitas registradas na contabilidade levariam à conclusão de que houve erro na escrituração do LMC;
2. que não foram consideradas as aferições;
3. que, se por um absurdo, por um erro qualquer, fosse apurada entrada de combustível sem nota fiscal, ainda assim, não lhe caberia qualquer responsabilidade tributária, uma vez que o substituto legal tributário, neste caso específico, é a distribuidora;
4. protestou contra a representação à autoridade competente para a instauração de novo procedimento fiscal, para que fosse exigida a multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não registradas, por considerá-la indevida.

Concluiu requerendo a Improcedência do Auto de Infração.

A representante da PGE/PROFIS pontuou que, após diligência que reduziu o valor do débito, o que restou efetivamente foi a prova de que o contribuinte não registrou entrada de mercadorias, quando foi corretamente exigido o imposto devido por substituição, como também o de responsabilidade própria do sujeito passivo, como também restou comprovado que ocorreram saídas sem emissão de notas fiscais onde é determinado pela legislação a imputação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória, mesmo tratando-se de saídas de mercadorias com a fase de tributação encerrada.

Opinou pelo Não Provedimento do Recurso Voluntário.

## VOTO

O cerne da presente lide versa sobre a responsabilidade tributária solidária do contribuinte autuado, na aquisição de mercadorias sem a devida documentação fiscal, e sobre a falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurada em função do valor acrescido, através de levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercícios fechados e aberto, além de multa por descumprimento de obrigação acessória nas saídas de mercadorias, cujo imposto já foi pago por antecipação ou substituição tributária, sem a emissão da competente nota fiscal.

Quanto ao Recurso de Ofício, entendo que a 3ª JF agiu corretamente ao excluir da exigência a parcela de imposto que havia sido apurada a mais, em razão de não terem sido consideradas as notas fiscais de entrada de combustíveis destinadas a empresa sucedida. Ora, havendo sucessão, como foi no presente caso, o sucessor adquire o fundo de comércio (todos os direitos e obrigações inclusos) do sucedido, e mantém o funcionamento do mesmo estabelecimento. O fato de o fornecedor ter emitido documento fiscal ainda em nome da sucedida não invalida a operação, que foi real. O próprio autuante refez os demonstrativos que serviram de base para a Decisão recorrida.

No que concerne ao Recurso Voluntário, o recorrente questionou o uso do Livro de Movimentação de Combustíveis como base para o levantamento quantitativo, dizendo que o autuante deveria ter se valido de outras fontes, tais como as receitas registradas na contabilidade, os dados constantes nas fitas-detalhe dos cupons fiscais, notas fiscais D-1 e romaneios.

O livro LMC é de escrituração obrigatória, e destina-se ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis, conforme preceitua o art. 314, V, do RICMS/97.

Neste livro são consignadas as entradas e saídas de combustíveis, as últimas em função dos encerrantes diários (leitura do acumulado irreversível de cada bomba de abastecimento), que, presume-se, até prova em contrário, reportam-se à efetiva movimentação do combustível.

Portanto, a realização do levantamento quantitativo com lastro neste livro tem completo amparo legal.

No que concerne à possível diferença no encerrante de aproximadamente 382.700 litros, devido à troca do sistema mecânico para o eletrônico, ocorrido na bomba 08, faltou ao recorrente trazer a prova do que alegou.

As aferições foram consideradas pelo autuante desde o lançamento inicial, como se vê às fls. 34, 36, 44, 45, 57, 58, 59, 69, 70, 71, 83 e 84, conforme explicação dada na informação fiscal (fl. 2043, volume VIII).

O recorrente alegou, também, que, se por um erro qualquer, fosse apurada entrada de combustível sem nota fiscal, ainda assim, não lhe caberia qualquer responsabilidade tributária,

uma vez que o substituto legal tributário, neste caso específico, é a distribuidora. Tal argumento seria perfeito se a aquisição de combustível tivesse sido realizada com documento fiscal. Como não o foi, não há sequer como apontar de onde teria vindo este combustível (quem forneceu?), e menos ainda responsabilizar a desconhecida (???) distribuidora.

O art. 39, V, do RICMS/97, atribui responsabilidade solidária, pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, à qualquer pessoa física ou jurídica, em relação às mercadorias que detiver para comercialização, industrialização ou simples entrega desacompanhadas da documentação fiscal exigível ou com documentação fiscal inidônea.

No que tange à aplicação da multa de 1% sobre o valor das notas fiscais não registradas, esta não faz parte da presente lide.

Diante disto, o meu voto é pelo NÃO PROVIMENTO dos Recursos de Ofício e Voluntário, para homologar a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206859.0019/03-1**, lavrado contra **HP COMÉRCIO E DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$267.936,69**, sendo R\$130,57 atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, e R\$267.806,12, acrescido das multas de 60% sobre R\$45.384,49 e 70% sobre R\$222.552,20, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas de **2 UPF-BA** e **R\$140,00**, previstas no artigo 42, XXII, da citada Lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de março de 2005.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

CIRO ROBERTO SEIFERT – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS