

PROCESSO - A. I. Nº 055862.0008/04-4  
RECORRENTE - E. G. DOS SANTOS & CIA. LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0028-01/05  
ORIGEM - INFAC JACOBINA  
INTERNET - 07/06/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0154-12/05

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. A multa deve ser aplicada por infração, independente da quantidade de exercícios alcançados. Infração parcialmente subsistente. **b)** ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. EXERCÍCIO ABERTO. Deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor da mercadoria 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 de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido. Infrações parcialmente caracterizadas. Efetuadas correções nos levantamentos quantitativos. Rejeitadas as arguições de nulidades. Recurso NÃO PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão de 1ª Instância que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 28/06/2004, exige ICMS e multas no valor total de R\$62.306,46, em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Multas no valor de R\$179,71, referente a operação de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, relativo aos anos de 2000, 2001, 2002 e 2003, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias;
2. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$33.025,78, 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias;
3. Falta de recolhimento do imposto, no valor de R\$27.799,88, devido 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 calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entradas

de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias;

4. Multa no valor de R\$432,45, por ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal.
5. Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$65,38, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento.
6. Deixou de recolher o ICMS, no valor de R\$264,13, decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao ativo fixo do estabelecimento.
7. Multa no valor de R\$539,13, por ter declarado incorretamente dados nas informações fiscais apresentadas através do DMA (Declaração e Apuração Mensal do ICMS).

A 1<sup>a</sup> Junta de julgamento Fiscal julgou o Auto de Infração da seguinte forma:

*"Após analisar as peças que compõem o presente PAF, constatei que o auditor fiscal, utilizando o roteiro de Auditoria de Estoque, apurou omissões de saídas de mercadorias com fase de tributação encerrada pela substituição tributária, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais (Infração 1); falta de recolhimento do imposto pelo autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (Infração 2); bem como de não ter recolhido o imposto por antecipação tributária, em função do valor acrescido (Infração 3); além das infrações: multa por ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal (infração 4); deixou de recolher o ICMS decorrente da diferença entre as alíquotas internas e interestaduais, nas aquisições de mercadorias adquiridas de outras unidades da Federação e destinadas ao consumo do estabelecimento (infração 5) e para o ativo imobilizado (infração 6) e multa por ter declarado incorretamente dados nas informações fiscais apresentadas através do DMA (infração 7)."*

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

*Quanto a argüição de nulidade suscitada pelo sujeito passivo, a mesma não pode ser acolhida, tendo em vista que a auditoria realizada pelo autuante atendeu as determinações prevista na Portaria 445/98, além de não se observar qualquer erro ou vício especificado no art. 18, do RPAF/99, que possibilite sua decretação. Muito menos, podemos falar em nulidade em função da não inclusão de notas fiscais, pois este fato não seria causa de nulidade. Ademais, o autuante na informação fiscal acolheu as cópias das notas fiscais que foram apresentadas na impugnação e que não tinham sido incluídas no levantamento inicial,*

*No tocante ao Acórdão CJF N° 0894/01, esclareço que o mesmo trata de outro roteiro de auditoria, ou seja, da Conta "Caixa", não tendo relação com o levantamento quantitativo de estoque que foi aplicado na ação fiscal em lide.*

*Em sua peça defensiva o autuado argumentou que trata-se de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, e, quando da sua aquisição, vem embutido o valor do ICMS, cujo imposto é de responsabilidade da distribuidora. Ocorre que, ao adquirir mercadorias sem nota fiscal, o autuado torna-se o responsável pelo imposto daquele produto, conforme determina o art. 39, V, do RICMS/97.*

*Também não pode ser acolhido o argumento defensivo de que o livro de Movimentação de Combustíveis – LMC não é um livro regularmente escriturado, pois trata-se de um livro fiscal que se encontra devidamente previsto no Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, Decreto*

6.284/97, em seu art. 314, inciso V, devendo os registros realizados pelo contribuinte representarem a sua real movimentação de combustível.

Quanto à Infração 1, a Portaria 445/98 determina, em seu art. 5º, III, que seja aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Porém, o CONSEF firmou o entendimento de que a multa deve ser aplicada por autuação, independente da quantidade de exercício. Assim, a infração 01 restou parcialmente caracterizada em R\$ 50,00.

Relativamente às infrações 2 e 3, conforme já comentado acima, o autuado acostou cópias de notas fiscais de entradas de combustíveis. Na informação fiscal o autuante acatou algumas das cópias apresentadas pela defesa, reduzindo os valores e gerar um novo demonstrativo de débito referente ao exercício de 1999, dos produtos: DIESEL, redução de 10.000 litros, através das Notas Fiscais nºs 273523 e 283500. GASOLINA redução de 25.000 litros, Notas Fiscais nºs 273522, 283499 e 318888. Em relação às demais Notas Fiscais nºs 301200, 309131, 314445, 318887, 309130, 314444 e 320514, informou que já haviam sido incluídas no levantamento, fato que constatei ao analisar o “Levantamento Quantitativo das Entradas”, demonstrativo que foi entregue uma cópia ao autuado conforme recibo à folha 9 dos autos.

Face à constatação das diferenças comprovadas pela Auditoria de Estoque (infrações 2 e 3) e por ser mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, o art. 10, I, da Portaria nº 445/98, determina que deve ser exigido o pagamento:

- a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada da documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V);
- b) do imposto 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 previstos no Anexo 88 do RICMS, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”).

Com base na explanação acima, considero correto o procedimento do auditor autuante, estando parcialmente caracterizadas às infrações 2 e 3, pois concordo com as alterações efetuadas pelo autuado na informação fiscal, devendo às infrações serem reduzidas para os seguintes valores:

- Infração 2 – 31/12/1999 – R\$ 25.349,35
- Infração 3 – 31/12/1999 – R\$ 19.717,91
- “ 31/12/2002 - R\$ 37,16
- “ 31/12/2003 - R\$ 163,09

No que se referem às infrações 4, 5, e 6, as mesmas não foram objeto de questionamento em relação ao seu mérito, portanto entendo que encontram-se caracterizadas.

No tocante à infração 7, embora não tenha contestação em relação ao mérito, a lei não prevê que seja aplicada multa por documento, sendo devida pela irregularidade. Assim, a infração 7 restou parcialmente caracterizada em R\$140,00.

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, nos valores abaixo indicados:

DÉBITOS EM REAL		
INFRAÇÕES	IMPOSTO	MULTA
1		50,00
2	25.349,35	
3	19.918,16	

4		432,45
5	65,38	
6	264,13	
7		140,00
<b>TOTAL</b>	<b>45.597,02</b>	<b>622,45</b>

O recorrente inconformado com o julgamento da 1ª Instância apresentou Recurso Voluntário onde alega:

DA PRELIMINAR

DA COBRANÇA EM DUPLICIDDE E DA VEDAÇÃO AO CONFISCO

O contribuinte comercializa tão somente com mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária e por isso não há que se falar em falta de recolhimento do imposto.

Embora tenha procedido corretamente, o contribuinte vê-se agora diante de nova cobrança relativa ao mesmo fato gerador e sob os mesmos fundamentos legais.

A dupla exigência fiscal tem como consequência o enriquecimento sem causa, prática condenável no mundo jurídico. A ação fiscal praticada pelo autuante ao exigir o mesmo imposto que já foi pago, recai na ilegal figura jurídica tributária denominada *bis in idem*.

No caso específico do autuado, que comercializa exclusivamente combustíveis, mercadoria esta sujeita a antecipação tributária, a insubsistência da autuação torna-se patente, como aliás já decidiu o CONSEF em outros julgamentos.

A cobrança em duplicidade é de tal forma patente e equivocada que totalmente levará a presente ação fiscal à sua improcedência.

*Ex-positis*, fica patente que a exigência fiscal é totalmente desmotivada, por falta-se a causa de pedir, razão pela qual pugnamos pela sua total nulidade.

DO MÉRITO

A – DAS SUPOSTAS OMISSÕES DE ENTRADAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS

Como se vê, no corpo do Auto de Infração, o lançamento fiscal em tela decorreu de auditoria fiscal de estoque em exercício aberto, apurando-se uma suposta omissão de entrada. No entanto, tal auditoria encontra-se envolta de equívocos e distante da realidade das quantidades de entrada e saída de mercadorias da empresa/autuada.

Isto porque, em se tratando de “Auditoria de Estoque”, deve-se comparar as quantidades presentes nos estoques com as entradas e as saídas de mercadorias, isto é, estoque inicial + compras – estoque final, que corresponde às saídas reais. As saídas reais deverão ser confrontadas com as saídas efetivas, isto é com notas fiscais. Caso as saídas efetivas sejam menores, considera-se venda de mercadorias sem a emissão de nota fiscal. Caso as saídas efetivas sejam maiores, considera-se venda de mercadorias sem a emissão de nota fiscal. Caso as saídas efetivas sejam maiores, considera-se entrada de mercadorias sem documentação fiscal.

Outrossim, para caracterizar a prova, deverá o agente do Fisco certificar-se da realidade dos fenômenos. Caso o contribuinte tenha tido perda de mercadorias em função de fenômeno extraordinário, tal perda deverá ser considerada.

Dessa forma, Srs. Conselheiros, os valores apurados nos levantamentos de saídas elaborados pelo ilustre autuante não poderiam e nem podem ser considerados reais, vez que não refletem a realidade, de forma que não podem ser consideradas, com estando desacompanhadas de notas fiscais.

Destarte o lançamento fiscal *sub examine* possui erro de elaboração, em relação às omissões contabilizadas pelo fiscal autuante, omissões estas que destoam do quanto efetivamente

comercializado no estabelecimento, o que se provará pela juntada dos documentos comprobatórios de que não houve a suposta omissão alegada pelo fiscal autuante.

Vale dizer, o recorrido provará, ainda, a inexistência de qualquer omissão de entradas, pela juntada de notas fiscais de compra até a data do julgamento. Assim, trazido aos autos prova material dos fatos que levaram às conclusões equivocadas, imperiosos se faz decidir pela total improcedência da ação fiscal.

Fato é que, senhores julgadores, o tratamento dado na auditoria de estoque pelo eminentíssimo auditor fiscal comete patente injustiça, bitributando o comerciante e enriquecendo, ilicitamente, o Erário Público Estadual.

Destaques-se que neste tipo de Auditoria são bastante comuns erros por parte dos prepostos fiscais, sendo muitas vezes revistos pelo próprio órgão administrativo.

#### B – DA APLICABILIDADE DA MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA

O Ilustre Preposto Fiscal, em que pese seu laborioso esforço na lavratura do Auto de Infração em apreço, cometeu equívoco na imputação da infração, ao considerar que o Autuado descumpriu obrigação principal no que diz respeito à omissão de entrada de mercadorias.

Ocorre que, no caso em tela, como restou demonstrado no bojo desta peça e pelos documentos acostados à mesma, não houve qualquer omissão de entrada e consequente omissão de recolhimento do ICMS e assim, a única infração cometida pelo Autuado foi o descumprimento da obrigação acessória descrita no art. 324 do RICMS.

Isto posto, o autuado pugna pela total improcedência da cobrança pelo descumprimento da obrigação principal ao ponto que reconhece o descumprimento de obrigação acessória na medida que não escriturou corretamente nos livros fiscais competentes a movimentação de entrada e saída de combustível.

#### DOS PEDIDOS

Por todo exposto e por tudo o mais que consta dos autos, o autuado requer, que este Egrégio Conselho de Fazenda Estadual – CONSEF decrete a NULIDADE TOTAL do Auto de Infração em tela, por ser de direito e da mais LÍDIMA JUSTIÇA.

Todavia, caso assim não entenda este Eminente Órgão Colegiado, o que somente se admite “*AD ARGUMENTANDUM TANTUM*”, o autuado postula pela Parcial Procedência do Auto de Infração, atestando a veracidade do quantum alegado.

Requer, ainda, a posterior juntada de instrumento de mandato bem como de documentos comprobatórios da origem das entradas e de manutenção das bombas.

A PGE/PROFIS se pronunciou argumentando que o presente Auto de Infração foi lavrado com base nas diversas infrações descritas na peça vestibular, no entanto o presente Recurso Voluntário apenas se insurge contra a infração 1 a e b, onde foi realizado levantamento quantitativo de estoque, onde foi detectado entrada de mercadorias, álcool hidratado, óleo diesel e gasolina, enquadradas no regime de substituição tributária, sem documentação fiscal e sem os devidos registro fiscais e contábeis, em exercício aberto, foi exigido o imposto referente ao ICMS normal, de responsabilidade solidária, devido pelo fornecedor e o imposto antecipado, relativo às mercadorias recebidas sem documentação fiscal, ainda em relação a esta infração foi cobrada multa pela falta de emissão de notas fiscais de vendas de mercadorias cujo imposto foi pago por antecipação, nesta infração houve adequação do valor cobrado, após efetuadas correções no levantamento. A infração 2 se refere à cobrança de multa de 1% pela falta de escrituração de entradas de mercadorias, o recorrente não se refere a esta infração. A infração 3 é relativa à diferença de alíquotas, o que não foi contestado neste Recurso Voluntário e a última infração 4 reporta-se à multa pelo descumprimento de obrigação acessória relativa a DMA, que também não

foi contestada em Recurso Voluntário. O julgamento realizado pela 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, pelos motivos e adequações acima citados.

O Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, como já dito refere-se unicamente a infração 1 b e nesse sentido traz argumentos já expendidos em sua defesa inicial, dentre eles é de que o LMC não é confiável, posto que não foram apresentadas notas fiscais de entradas em relação às quantidades ali indicadas, no nosso entendimento está correta a tese do autuante, efetivamente o LMC é de preenchimento do próprio contribuinte e suas anotações quando utilizadas pelo autuante devem ser contestadas pelo próprio contribuinte com novos documentos que modifiquem os registro ali constantes e não apenas negar validade a esse documento.

Por outro lado aduz ainda a preliminar de nulidade em relação a ilegitimidade passiva do autuado em relação ao imposto devido pela aquisição das mercadorias objeto do levantamento e no mérito sustenta o recorrente que improcede a autuação com base em presunção de omissão de saída, por detectar entradas não registradas, pois que o fato gerador do ICMS é a saída de mercadorias e no caso em tela a referida saída não é mais tributada.

Analisando os argumentos recursais, observa-se tratarem-se dos mesmos já analisados em 1<sup>a</sup> Instância, os quais não tem o poder de modificar a Decisão guerreada, a qual está correta e proferida com embasamento legal, efetivamente o contribuinte não registrou entradas de mercadorias, por essa razão foi detectada saídas sem tributação, onde foi corretamente exigido o imposto devido por substituição, como também o de responsabilidade própria do sujeito passivo. As demais multas aplicadas têm fundamento na Lei nº 7.014/96 e correspondem às infrações cometidas, não cabendo qualquer correção.

Resta efetivamente comprovado o cometimento da infração, o contribuinte não apresenta qualquer documento ou articula fundamentos capazes de elidir a acusação.

Ante o exposto somos pelo Não Provimento do Recurso Voluntário e manutenção da Decisão recorrida.

## VOTO

Trata o presente julgamento de Recurso Voluntário interposto pelo autuado.

Afasto a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, quando alega que o ICMS está sendo cobrado em duplicidade. Ficou demonstrado através do livro LMC que o contribuinte comercializa com mercadorias acompanhadas ou não de documentação fiscal e por isso há que se falar em falta de recolhimento do imposto.

O autuado procedeu incorretamente. A ação fiscal praticada pelo autuante está correta.

O presente Auto de Infração foi lavrado com base nas diversas infrações descritas na peça vestibular, no entanto o presente Recurso Voluntário apenas se insurge contra a infração 1 “a” e “b”, que se refere ao levantamento quantitativo de estoque, onde foi detectado entrada de mercadorias, álcool hidratado, óleo diesel e gasolina, enquadradas no regime de substituição tributária, sem documentação fiscal e sem os devidos registro fiscais e contábeis, em exercício aberto, foi exigido o imposto referente ao ICMS normal, de responsabilidade solidária, devido pelo fornecedor e o imposto antecipado, relativo às mercadorias recebidas sem documentação fiscal, ainda em relação a esta infração foi cobrada multa pela falta de emissão de notas fiscais de vendas de mercadorias cujo imposto foi pago por antecipação, nesta infração houve adequação do valor cobrado, após efetuadas correções no levantamento.

O Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância, como já dito refere-se unicamente a infração 1 b e nesse sentido traz argumentos já expendidos em sua defesa

inicial, dentre eles é de que o LMC não é confiável, posto que não foram apresentadas notas fiscais de entradas em relação às quantidades ali indicadas.

No nosso entendimento está correta a tese do autuante, efetivamente o LMC é de preenchimento do próprio contribuinte e suas anotações quando utilizadas pelo autuante devem ser contestadas pelo próprio contribuinte com novos documentos que modifiquem os registro ali constantes e não apenas negar validade a esse documento.

Assim, em face do expedito, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

## 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 055862.0008/04-4, lavrado contra **E. G. DOS SANTOS & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto valor total de **R\$45.597,02**, sendo R\$45.067,26 atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$25.349,35 e 60% sobre R\$19.717,91, previstas no art. 42, III e II, “d”, respectivamente, da Lei nº 7014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais o valor de R\$529,76, acrescido da multa de 60%, previstas no art. 42, II, “d” e “f”, da mesma lei, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de **R\$622,45**, previstas no art. 42, XI, XXII e XVIII, “c”, da Lei nº 7014/96, alterada pela Lei nº 8534/02, e mais 3 UPFs-BA, prevista no art. 42, XVIII, da citada lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de maio de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

JOSÉ HILTON DE SOUZA CRUZ - RELATOR

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