

**PROCESSO** - A. I. Nº 298951.1001/03-7  
**RECORRENTES** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e CENTRO AUTOMOTIVO PNEUS DOURADO COMÉRCIO E SERVIÇO LTDA.  
**RECORRIDOS** - CENTRO AUTOMOTIVO PNEUS DOURADO COMÉRCIO E SERVIÇO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSOS** - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO Acórdão 3ª JF nº 0044-03/05  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 29/07/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0241-12/05

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ÁLCOOL, GASOLINA E ÓLEO DIESEL. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 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 e o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Foi feito o levantamento, reduzindo-se o débito originalmente apontado. Rejeitada a preliminar de nulidade e indeferido o pedido de perícia fiscal. Recursos **NÃO PROVIDOS**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata o presente processo de Recurso Voluntário interposto pelo sujeito passivo, em face da Decisão proferida no Acórdão Nº 0044-03/05 da 3ª Junta de Julgamento Fiscal, que decidiu pela Procedência Parcial do Auto de Infração, e de Recurso de Ofício em razão de o julgamento ter desonerado o contribuinte de parte do débito exigido no lançamento, consoante determina o art. 169, I, “a”, “1”, do RPAF/99.

O Auto de Infração, lavrado em 24/10/2003, refere-se à exigência de R\$10.555.711,03 de ICMS, mais multa, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades mediante levantamento quantitativo de estoques:

1. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, no valor de R\$6.531.309,75, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, exercícios de 1998 a 2002.
2. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, no valor de R\$137.959,10 por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas a substituição tributária, exercício aberto, período de 01/01/2003 a 10/09/2003.
3. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$3.844.471,58, 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, exercícios de 1998 a 2002.

4. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, no valor de R\$41.970,60, 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 aberto, período de 01/01/2003 a 10/09/2003.

Por meio do Acórdão JJF Nº 0044-03/05, a 3ª Junta de Julgamento Fiscal julgou o Auto de Infração Procedente em Parte, no valor de R\$9.877.576,24.

*“Inicialmente, consoante o art. 147, inciso II, alínea “b”, do RPAF/99, fica indeferido o pedido formulado pelo defendente para a realização de perícia fiscal, por considerá-la desnecessária, em vista das provas produzidas nos autos, inclusive com a realização de diligência fiscal efetuada por estranho ao feito.*

*Rejeito a preliminar de nulidade suscitada na impugnação do autuado, haja vista que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados nos incisos I a IV, do art. 18, do RPAF/99.*

*Quanto ao mérito, o presente Auto de Infração é decorrente de levantamento quantitativo de estoques, período de 01/01/98 a 10/09/2003, sendo constatadas diferenças quantitativas de mercadorias tributáveis, e exigido o imposto relativamente às diferenças encontradas.*

*O autuado alegou em sua defesa que a autuação é fruto de lamentável equívoco do autuante, uma vez que desprezou todos os elementos constantes das escritas contábil e fiscal da empresa, ressaltando que o mais agravante é que sua capacidade total de armazenamento é de 105.000 litros de combustível. Apresentou levantamento efetuado pela empresa apurando diferenças divergentes da fiscalização.*

*O PAF foi convertido em diligência para estranho ao feito apurar as divergências, e de acordo com o Parecer às fls. 2821 a 2828, foi informado pelo diligente que o trabalho por ele realizado consistiu na comparação entre o levantamento fiscal e os relatórios apresentados pelo contribuinte. Disse que foram analisadas todas as entradas e saídas de combustíveis, de forma que nenhum lançamento foi excluído ou incluído indevidamente. Informou que o sujeito passivo, apesar de ser obrigado a realizar venda a varejo, também efetuava venda em grande quantidade, e tal constatação foi feita por meio de notas fiscais de venda. Além disso, o autuado também faz transferências para a sua filial, que atua como Transportador Revendedor Retalhista (TRR), e em relação ao diesel, 73,47% do total representam saídas em atacado, enquanto as vendas realizadas para estabelecimento do mesmo grupo econômico, a proporcionalidade é de 83,46%.*

*O diligente disse, ainda, que as vendas e transferências realizadas pelo autuado não foram registradas nos encerrantes, nem escrituradas no LMC, tendo em vista que no mencionado livro foram lançadas somente as vendas por meio das bombas, e quanto aos estoques iniciais e finais disse que o saldo de óleo diesel em 31/12/99 foi acrescido em 1.678 litros, no demonstrativo da diligência, decorrente da falta de lançamento do saldo constante na página 42 do livro Registro de Inventário 01, não observado pelo autuante.*

*Concluindo, o diligente informou que realizou as correções no levantamento fiscal, conforme demonstrativos que acostou aos autos, ressaltando que essas correções não provocaram modificação relevante no resultado da auditoria de estoques.*

*Observe que o levantamento fiscal está lastreado em documentos e livros fiscais fornecidos pelo autuado, conforme demonstrativos acostados aos autos, além de fotocópias de notas fiscais, dos livros Registro de Inventário e do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), ressaltando que embora o autuado não tenha acatado o resultado da diligência fiscal, conforme nova manifestação acostada aos autos, não apresentou qualquer documento para contrapor o levantamento realizado pelo diligente, tendo sido apresentadas as mesmas alegações da impugnação inicial.*

*Quanto ao argumento defensivo de que foram somadas indevidamente as quantidades diárias provenientes do bico da bomba com as notas fiscais de saídas, foi esclarecido pelo diligente que: a) o autuado realizou venda em grande quantidade, constatação feita por meio de notas fiscais de venda; b) a empresa também faz transferências para a sua filial, que atua como Transportador Revendedor Retalhista (TRR), e essas as vendas e transferências realizadas pelo autuado não foram registradas nas bombas, nem escrituradas no LMC, fato não contestado pelo defendente; c) os auditores não realizaram qualquer lançamento em duplicidade, mas, pelo contrário, computaram as vendas por atacado, o que tornou inequívocas as omissões de entradas.*

*Em relação à informação do autuante, confirmada pelo diligente, de que foram consideradas as notas fiscais constando quantidades superiores a mil litros, entendo que foi adotado um parâmetro aceitável, haja vista que as vendas superiores à mencionada quantidade indicam que foram realizadas por atacado, e neste caso, o combustível não sairia pelo bico da bomba. Ademais, o fato de o autuante não ter computado as notas fiscais referentes às quantidades inferiores a mil litros, não registradas no LMC e nos encerrantes, beneficiou o autuado.*

*Ressalto que não é acatada a alegação defensiva de que foi exigido em duplicidade o pagamento do ICMS e que o imposto foi pago antecipadamente pelo Regime da Substituição Tributária, haja vista que, sendo apurada omissão de entradas, os valores exigidos estão conforme em vigor, a seguir:*

- 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 1 e 2), conforme arts. 10, I, “a” e 15, I, “a”, da Portaria Nº 445/98 c/c o art. 39, V, do RICMS/97.*
- 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 (infrações 3 e 4), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria Nº 445/98.*

*Assim, acatando o resultado da diligência fiscal realizada por estranho ao feito, concluo que o valor exigido no presente lançamento deve ser alterado para R\$9.877.576,24, conforme demonstrativo de débito elaborado à fl. 2830, e quadro abaixo:*

INFRAÇÃO Nº	IMPOSTO	OBS.
01 e 02	6.291.589,51	Resp. Solidária
03 e 04	3.585.986,73	Antecipação
-	9.877.576,24	-

*Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

Inconformado com a Decisão proferida pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, alegando que o Acórdão JF Nº 0044-03/05 merece ser revisto.

Argúi que o Acórdão recorrido deve ser reformado e o presente Auto de Infração ser anulado, pois o autuante apresenta demonstrativo de débito tributário irreal e equivocado. Em razão disto, o montante do débito tributário não está demonstrado com segurança e certeza, tornando o Auto de Infração totalmente nulo.

Alega o autuado que o presente Auto de Infração é fruto de lamentável equívoco do autuante, pois despreza todos os elementos demonstrados pela escrita contábil e fiscal do recorrente, diga-se, desprezados pelo autuante e pelo Acórdão recorrido, acrescentando que o autuante efetivou a soma das quantidades diárias provenientes do bico da bomba com as notas fiscais de saídas, presumindo que a diferença seria omissão de entrada, desprezando toda a escrita contábil e fiscal do Autuado, sendo que, com este método o autuante dobrou a movimentação do recorrente,

provocando indevida cobrança de CIMS, tornando o seu demonstrativo inseguro, incerto, omissos e lacunoso.

Alega que o RICMS não permite ou prevê esta forma de apuração ou fiscalização, nem tampouco existe na legislação a previsão de que o bico de bomba representa um registro independente de saídas.

OMISSÃO DO ACÓRDÃO – NÃO APRECIACÃO DOS FUNDAMENTOS DA DEFESA.

Neste tópico, alega o recorrente que em nenhum momento o Acórdão recorrido enfrenta as alegações aduzidas em sua defesa inicial. Alegou que o autuante se utilizou de metodologia equivocada, pois efetiva uma soma das notas fiscais de saídas com os valores dos bicos de bomba, dobrando o valor de sua movimentação. Na verdade, as notas fiscais de saídas já estão inclusas nos valores descritos nos bicos da bomba.

Diz, também, que o recorrente nunca contestou ou questionou a utilização no levantamento dos dados constantes do LMC, e sim contestou a soma destes valores com as notas fiscais de saídas. Todas as notas fiscais emitidas pelo recorrente foram para acobertar as saídas dos combustíveis pelos respectivos bicos de bombas saídas registradas no LMC.

Reitera o pedido de efetivação de Perícia Contábil, nos termos do RPAF/BA, pois a revisão fiscal atesta que ocorreu distinção dos lançamentos efetivados pelo autuante, conforme afirma ao descrever o método da auditoria em seu relatório.

Diante do exposto requer seja reformado o Acórdão recorrido, julgando Nulo ou improcedente o presente Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, através de sua representante, emitiu Parecer nos seguintes termos:

*“Analisando os argumentos recursais, observa-se trataram-se dos mesmos já analisados em 1ª Instância, o centro dos argumentos do recorrente está no fato de ter o fiscal autuante acrescido erradamente à soma dos bicos das bombas com as notas fiscais de saídas, alega que isso resultaria em duplicação indevida do ICMS supostamente devido, finaliza alegando que julgamento de 1ª Instância foi omissos em analisar essas arguições trazidas pela defendente e requer a nulidade do mesmo.*

*O que se pode afirmar é que já fora realizada pela Junta de Julgamento Fiscal vasta averiguação nos argumentos e documentos constantes dos autos, por fim resta demonstrado o acerto da ação fiscal, e a correção do julgamento realizado e os argumentos trazidos em Recurso não têm 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, com também o de responsabilidade própria do sujeito passivo. Resta efetivamente comprovado o cometimento da infração, o contribuinte não apresenta qualquer documento ou articula fundamentos capazes de elidir a acusação.*

*Ante o exposto opina pelo Não Provimento do Recurso Voluntário e manutenção da Decisão recorrida.”*

## VOTO

Quanto ao Recurso de Ofício, voto pelo NÃO PROVIMENTO, na medida em que a Diligência foi efetuada com base legal, onde foram constatadas pequenas divergências efetuadas pelo autuante e consideradas pela 3ª JJF.

Quanto à preliminar de nulidade argüida no Recurso Voluntário, referente ao julgamento da 3ª JJF, voto pelo não acolhimento da mesma, haja vista que, o relator da 1ª Instância analisou exaustivamente todos os argumentos contidos na peça defensiva, esclarecendo que o diligente informou que realizou as correções no levantamento fiscal, conforme demonstrativos que

acostou aos autos, ressaltando que essas correções não provocaram modificação relevante no resultado da auditoria de estoques.

Observo que o levantamento fiscal está lastreado em documentos e livros fiscais fornecidos pelo autuado, conforme demonstrativos acostados aos autos, além de fotocópias de notas fiscais, dos livros Registro de Inventário e do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), ressaltando que embora o autuado não tenha acatado o resultado da diligência fiscal, conforme nova manifestação acostada aos autos, não apresentou qualquer documento para contrapor o levantamento realizado pelo diligente, tendo sido apresentadas as mesmas alegações da impugnação inicial.

Quanto ao argumento defensivo de que foram somadas indevidamente as quantidades diárias provenientes do bico da bomba com as notas fiscais de saídas, foi esclarecido pelo diligente que:

- a) o autuado realizou venda em grande quantidade, constatação feita por meio de notas fiscais de venda;
- b) a empresa também faz transferências para a sua filial, que atua como Transportador Revendedor Retalhista (TRR), e essas as vendas e transferências realizadas pelo autuado não foram registradas nas bombas, nem escrituradas no LMC, fato não contestado pelo defendente;
- c) os auditores não realizaram qualquer lançamento em duplicidade, mas, pelo contrário, computaram as vendas por atacado, o que tornaram inequívocas as omissões de entradas.

Em relação à informação do autuante, confirmada pelo diligente, de que foram consideradas as notas fiscais constando quantidades superiores a mil litros, entendo que foi adotado um parâmetro aceitável, haja vista que as vendas superiores à mencionada quantidade indicam que foram realizadas por atacado, e neste caso, o combustível não sairia pelo bico da bomba. Ademais, o fato de o autuante não ter computado as notas fiscais referentes às quantidades inferiores a mil litros, não registradas no LMC e nos encerrantes, beneficiou o autuado.

Ressalto que não é acatada a alegação defensiva de que foi exigido em duplicidade o pagamento do ICMS e que o imposto foi pago antecipadamente pelo Regime da Substituição Tributária.

Descarto completamente o reiterado pedido de perícia contábil, por entender que a diligência efetuada por Fiscal Estranho ao Feito do CONSEF/ASTEC, é suficiente e decisivo para a Decisão desta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal.

Quanto ao mérito observo que o Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão de 1ª Instância traz argumentos já expendidos em sua defesa inicial, questiona a regularidade do procedimento adotado e a legalidade da autuação; alega que o autuante não analisou toda a documentação fiscal apresentada, e que os valores de bico de bomba constantes do LMC não são confiáveis, posto que não foram analisadas as demais documentações de livros fiscais apresentados pelo contribuinte, e que, portanto, não podem ser considerados como uma fonte isolada de movimentação de combustíveis como se fosse um ECF. Sustenta o recorrente que improcedem 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.

Observo que o levantamento fiscal está lastreado em documentos e livros fiscais fornecidos pelo autuado, conforme demonstrativos acostados aos autos, além de fotocópias de notas fiscais, dos livros Registro de Inventário e do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), ressaltando que embora o autuado não tenha acatado o resultado da diligência fiscal, conforme nova manifestação acostada aos autos, não apresentou qualquer documento para contrapor o levantamento realizado pelo diligente, tendo sido apresentadas as mesmas alegações da impugnação inicial.

Quanto ao argumento defensivo de que foram somadas indevidamente as quantidades diárias provenientes do bico da bomba com as notas fiscais de saídas, foi esclarecido pelo diligente que:

- a) o autuado realizou venda em grande quantidade, constatação feita por meio de notas fiscais de venda;
- b) a empresa também faz transferências para a sua filial, que atua como Transportador Revendedor Retalhista (TRR), e essas as vendas e transferências realizadas pelo autuado não foram registradas nas bombas, nem escrituradas no LMC, fato não contestado pelo defendente;
- c) os auditores não realizaram qualquer lançamento em duplicidade, mas, pelo contrário, computaram as vendas por atacado, o que tornaram inequívocas as omissões de entradas.

Pelos motivos acima expostos, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário.

**VOTO EM SEPARADO (Em complementação do voto do sr. relator)**

Quanto ao Recurso de Ofício adoto os mesmos fundamentos externados no voto do julgador de 1ª Instância, tendo por suporte a revisão fiscal que realizou correções no levantamento quantitativo que resultou em modificação na auditoria de estoques, implicando em redução do débito apurado no Auto de Infração. Voto em conformidade com o Sr. relator pelo NÃO PROVIMENTO desse Recurso Voluntário.

Quanto ao Recurso Voluntário, cabe inicialmente analisar a preliminar de nulidade, relacionada à alegação do recorrente de que houve omissão do julgador da 1ª Instância na apreciação dos fundamentos da defesa. Não tem amparo a arguição de nulidade em questão, pois a Decisão “*a quo*” se fundamenta, essencialmente no Parecer da diligência que constatou que o contribuinte nas operações e vendas a granel e transferências de combustíveis não promove o registro das citadas operações nos encerrantes, concluindo que a metodologia aplicada pela fiscalização nas contagem dos estoques está correta. Foi afastada também a alegação de duplicidade de exigência do imposto, pois em relação às aquisições sem nota fiscal a imposição tributária tem respaldo nas disposições da Portaria nº 445/98 e no art. 39, V, do RICMS/97, que estabelece a responsabilidade do contribuinte por solidariedade.

No mérito, entendo que também não cabe reforma da Decisão de 1ª Instância. A fiscalização constatou e a revisão fiscal confirmou que as operações de saídas de combustíveis realizadas pelo autuado envolvem duas espécies:

- 1) saídas promovidas através dos bicos das bombas instaladas no posto de revenda (vendas a varejo), que são registradas o livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) e;
- 2) saídas realizadas a granel, em grandes quantidades, que não são computadas nos encerrantes, pois os volumes comercializados envolvem quantidades expressivas. Portanto, é correto o procedimento do autuante de agregar às operações de venda a varejo, registradas nos encerrantes, os valores referentes às operações a granel e transferências, pois os volumes comercializados nas vendas por atacado e nas operações de transferência não se operam através dos bicos das bombas de combustíveis. Não tem amparo legal a alegação do contribuinte de é comum, no segmento de revenda de combustíveis, a nota fiscal ser emitida no final do período mensal para abarcar diversas operações de venda de menor volume, pois a legislação do ICMS exige que a nota fiscal ou o cupom fiscal seja entregue ao adquirente no momento em que ocorrer a operação mercantil, nas hipóteses em que a mercadoria é retirada pelo comprador no ato da venda.

Dessa forma, a metodologia de apuração dos estoques adotada pelo autuante não afronta a lei, pois nas saídas de mercadorias promovidas para outros contribuintes, órgãos públicos ou a título de transferências deve ser emitida a nota fiscal, conforme exige a legislação, no momento em que se verificar a operação. Somente com este documento poderá o adquirente apropriar o

crédito fiscal nas hipóteses admitidas na legislação do ICMS. Não deve prevalecer a alegação de que as operações foram originalmente registradas nos encerrantes, ocorrendo emissão posterior da nota fiscal, no final do mês, de forma a se dar amparo ou guarida à tese de que houve duplicidade na apuração das saídas de combustíveis. Além desse procedimento não tem amparo na lei, ou seja, a emissão posterior da nota fiscal, não restou demonstrada nos autos a veracidade dessas alegações.

Logo, entendo que não ficou provado pelo recorrente que o levantamento fiscal que resultou na apuração de omissão de entradas de mercadorias padece de vícios que impliquem na desconstituição do crédito tributário. Acompanho, portanto, o Sr. relator, e voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário, adicionando à sua Decisão os fundamentos acima apresentados.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª 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 **298951.1001/03-7**, lavrado contra **CENTRO AUTOMOTIVO PNEUS DOURADO COM. E SERVIÇO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$9.877.576,24**, sendo R\$5.676.256,68, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre R\$3.448.119,49 e 60% sobre R\$2.228.137,19, previstas no art. 42, III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e R\$4.201.319,56, acrescido das multas de 70% sobre R\$2.843.470,02 e 60% sobre R\$1.357.849,54, previstas no art. 42, III e II, “d”, da citada lei, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de julho de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/VOTO EM SEPARADO

JOSÉ HILTON DE SOUZA CRUZ – RELATOR

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