

**PROCESSO** - A. I. Nº 298579.0024/03-6  
**RECORRENTE** - AUTO POSTO SANTANA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0173-02/04  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 28/09/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0305-12/05

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. EXERCÍCIOS FECHADOS E ABERTO. **a)** SAÍDAS DE MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM DOCUMENTOS FISCAIS. MULTA. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SUJEITAS À SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Constatando-se diferenças de entradas através de levantamento quantitativo, é devido o pagamento do imposto pelo sujeito passivo, na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadorias recebidas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Modificada a Decisão recorrida. Após diligências, ficou reduzido o valor do débito referente às infrações 2, 3, 5 e 6. Infrações parcialmente caracterizadas. Rejeitada a preliminar de nulidade argüida pelo sujeito passivo. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra Decisão que julgou Procedente o Auto de Infração em lide, lavrado para reclamar ICMS no valor de R\$278.928,54 e multas nos valores de 1 UPF-BA e R\$50,00, em decorrência dos seguintes fatos:

1. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, no exercício de 2000, conforme demonstrativos às fls. 15 a 19, sujeitando-se à multa de 1 UPF-BA.
2. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$175.866,87, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, nos exercícios de 2000 a 2002, conforme demonstrativos às fls. 15 a 28.
3. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, no valor de R\$40.639,69, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, nos exercícios de 2000 a 2002, conforme demonstrativos às fls. 15 a 28.

4. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributadas, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, período de 01/01 a 06/10/03, conforme demonstrativos às fls. 29 a 32, sujeitando-se a multa no valor de R\$50,00.
5. Falta de recolhimento do ICMS no valor de R\$48.698,54, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, período de 01/01 a 06/10/03, conforme demonstrativos às fls. 29 a 32.
6. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, no valor de R\$13.723,44, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, período de 01/01 a 06/10/03, conforme demonstrativos às fls. 29 a 32.

O sujeito passivo alega: (I) que o autuante não observou que os produtos comercializados pelo estabelecimento estão sujeitos à substituição tributária, cujo imposto existe e quando o valor é pago pelo revendedor no valor da compra já se encontra embutido o ICMS, sendo de responsabilidade da distribuidora o recolhimento do imposto por antecipação; (II) que pode ter havido engano da contabilidade na escrituração de documentos fiscais, passível apenas de multa por descumprimento de obrigação acessória, porque o fato gerador do imposto ocorreu quando o produto saiu da distribuidora, cujo imposto é devido por antecipação, e foi recolhido na fonte pelo fornecedor dos produtos; (III) que em decorrência de omissões no levantamento de notas fiscais, houve prejuízo para a sua defesa, dando a impressão de que houve aquisição de mercadorias sem os respectivos documentos fiscais, ou mesmo de empresas com problemas de inscrição, o que não seria de sua alçada, mas sim do Fisco; (IV) que as diferenças são decorrentes das notas fiscais não consideradas, subsistindo apenas diferenças típicas do comércio de derivados de petróleo, relativas a variações ocorridas na compra, transporte, armazenamento, e na comercialização; (V) que os dispositivos do RICMS mencionados no Auto de Infração não foram violados; (VI) que o autuante cometeu equívocos concernentes à falta de inclusão de notas fiscais de entradas existentes, conforme documentos às fls. 535 a 555, e também não levou em consideração as perdas dos combustíveis equivalentes a 0,6% prevista na Portaria nº 283, de 02/06/1980, do atual DNC; (VII) que também não foram consideradas as aferições diárias; (VIII) que não foi considerada no levantamento das saídas a evaporação dos produtos prevista na lei, sendo apenas consignadas as notas fiscais emitidas, deixando de incluir os cupons fiscais e as pequenas notas de retiradas; (IX) que a manipulação pela SEFAZ de documentação e legislação da ANP (Agência Nacional de Petróleo) é nula quando anterior ao Convênio firmado em 02 de outubro de 2003; (x) que quando foram efetuados o levantamento de estoque e a confrontação com o Livro de Movimentação de Combustíveis, não foi considerada a transferência de combustível entre empresas do mesmo grupo econômico através da documentação fiscal competente; (XI) que o levantamento efetuado pela fiscalização macula princípios constitucionais e infraconstitucionais; (xii) que a exigência fiscal se configura em bitributação, constituindo-se em confisco, pois o imposto foi recolhido por antecipação pelo distribuidor quando da aquisição dos produtos.

Invoca o artigo 5º, inciso II, da CF/88, para dizer que *“ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei”*, e que não está expressamente previsto no RICMS que o adquirente de mercadoria teria a obrigação de consultar se a empresa vendedora está em situação regular perante o Fisco, entendendo não ser devida atribuir-lhe a responsabilidade solidária do tributo que já foi pago em função da substituição tributária, pois tal exigência vai de encontro ao disposto no artigo 128 do CTN. Diz que o estabelecimento agiu de boa-fé, e não contribuiu para as infrações que lhe foram imputadas, e que se o imposto não foi pago por parte da Distribuidora, deve ser exigido dela o cumprimento da obrigação tributária.

Diz, mais, que exigir o imposto previsto para ser pago por antecipação por meio de substituição tributária fere o princípio da segurança jurídica, a capacidade contributiva do estabelecimento, além de afetar o princípio da igualdade. Citou ensinamento de renomados tributaristas sobre a questão relacionada com o contribuinte substituto tributário.

Por fim, requer a nulidade dos demonstrativos feitos pelo autuante; que lhe sejam deferidos todos os meios de provas admitidas em direito, com a juntada posterior de documentos; e que seja descaracterizada a multa aplicada. Pugna pela improcedência do Auto de Infração.

O autuante esclareceu o motivo da autuação de cada infração, e contestou as razões defensivas dizendo que às fls. 535 a 555 estão lançadas as Notas Fiscais nºs 261; 260; 254; 277; 349; 328; 317; 304; 242; 428; 419; 412; 404; 262; 280; 291; 312; 325; 317; 249; e 1436. Admitiu que apenas houve erro de digitação da Nota Fiscal nº 328, de 03/07/2000 de 5000 litros de gasolina comum, que foi lançada com o número 325, porém com todas as informações corretas, conforme consta no levantamento às fls. 16.

Argumentou que a empresa não apresentou nenhum levantamento alternativo contestando os cálculos apresentados, e que caso fossem considerada a perda de 0,6% e os documentos fiscais de saídas através de cupons fiscais, a omissão de entradas seria maior que a lançada no Auto de Infração.

Falou que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) é um livro fiscal previsto no artigo 324 do RICMS/97, e como tal pode ser utilizado pelo Fisco para averiguação e fiscalização.

Ressaltou que o contribuinte autuado não apresentou nenhuma prova que contestasse o levantamento quantitativo que serviu de base à autuação, com exceção das notas fiscais de aquisições que já haviam sido consideradas no levantamento das entradas às fls. 16.

Conclui que foi aplicada corretamente a multa por omissão de saídas de mercadorias, e que, de acordo com o artigo 39, inciso V do RICMS/97, o contribuinte é solidariamente responsável pelo pagamento do imposto e demais acréscimos legais devidos pelo contribuinte de direito, por restar evidenciado na auditoria de estoques em poder do estabelecimento mercadorias sujeitas à substituição tributária desacompanhadas da documentação fiscal respectiva.

O Julgador de Primeira Instância inicialmente rejeita a nulidade argüida com o fundamento de que o trabalho fiscal não macula princípios constitucionais e infraconstitucionais, por entender que o Auto de Infração foi lavrado de conformidade com as disposições contidas no RPAF/99, e os demonstrativos que embasam a autuação foram elaborados a partir dos dados extraídos da escrituração fiscal do estabelecimento, sendo assegurada a ampla defesa e o contraditório mediante a indicação de quais documentos fiscais não foram consignados no levantamento ou que tenham sido incluídos indevidamente. Quanto à alegação de que a exigência fiscal se configura em bi-tributação, considerando que a auditoria de estoques detectou a entrada de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária desacompanhadas da documentação fiscal respectiva, e não tendo sido comprovado que o imposto em tais aquisições foi pago pelo distribuidor, a exigência fiscal se justifica plenamente nos termos do artigo 39, inciso V, do RICMS/97.

No mérito, diz tratar-se de auditoria de estoques em exercícios fechados (2000 a 2002) e aberto (período de 01/01 a 06/10/2003), cuja quantidade do estoque inicial e final foi obtida com base no que consta registrado no LMC, e o estoque final do exercício aberto foi extraído da declaração de estoque da contagem física (doc. fl. 12), devidamente assinada pelo preposto da empresa. As quantidades das entradas correspondem com as notas fiscais de compras, e as quantidades das saídas foram extraídas do LMC escriturado pelo estabelecimento.

Acrescenta que, considerando que para a obtenção das quantidades foram utilizados os documentos fiscais de aquisições, e os dados lançados no LMC, no qual é registrado diariamente todo o combustível que sai pelos bicos, refletindo a real movimentação dos produtos, para que seja aceita a alegação defensiva de que houve erro na auditoria de estoques, concernentes a não

consideração das perdas dos combustíveis equivalentes a 0,6%; das aferições; da evaporação dos produtos; de cupons fiscais e de pequenas notas de retiradas; e de transferência de combustível entre empresas do mesmo grupo, caberia ao autuado comprovar que houve erro de escrituração do LMC. Prosseguindo, diz que o autuado apenas apontou a falta de inclusão no levantamento das entradas das notas fiscais constantes às fls. 535 a 555 dos autos, porém, ao compulsar tais documentos fiscais, verificou que todas elas foram consideradas na auditoria de estoques, exceto a Nota Fiscal de nº 260, correspondente à aquisição de 5.000 litros de GASOLINA COMUM; contudo, considerando que no exercício de 2000 foi apurada uma omissão de saídas de 33.388 litros de GASOLINA COMUM, se incluída no levantamento das entradas a Nota Fiscal nº 260, na quantidade de 5.000 litros, aumentaria a omissão de saídas, em nada modificando a multa que foi aplicada na infração 01.

Relaciona as notas fiscais apontadas na defesa com a indicação da folha onde elas foram incluídas nas entradas.

Com relação ao pedido de diligência requerido, entende que, pelo que foi exposto e pelo que consta dos autos, julga desnecessária e a indefere, com fulcro no artigo 147, inciso I, do RPAF/99, por constatar que estão presentes nos autos os elementos necessários para a instrução do processo, salientando que caberia ao autuado carrear aos autos provas de que houve erro no trabalho fiscal além das notas fiscais por ele relacionadas.

Considera caracterizado o cometimento das infrações imputadas ao estabelecimento, não merecendo qualquer alteração nos cálculos, seja porque o sujeito passivo não comprovou qualquer erro nos números, e não comprovou que o imposto referente às mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal foi recolhido pela distribuidora por antecipação, sendo devido atribuir-lhe a responsabilidade solidária conforme previsto no artigo 39, inciso V, do RICMS/97.

Vota pela Procedência do Auto de Infração.

Em seu Recurso Voluntário o recorrente argúi inicialmente o cerceamento do seu direito de defesa ao deixar a Decisão recorrida de analisar adequadamente os argumentos e documentação apresentados; pelo não atendimento do seu pedido de diligência complementar; e por desconsiderar as questões de inconstitucionalidade levantadas. Alega que não foi observada a legislação do petróleo, nem o LMC em que escritura as aferições, das quais não emite notas fiscais porque não existe circulação do produto quando é retirado para aferir o equipamento e retorna ao tanque; que essas operações não foram consideradas pelo fiscal autuante, como também as perdas por evaporação.

A PGE/PROFIS manifesta-se pelo Não Provimento do Recurso Voluntário e a então relatora converte o processo em diligência, a fim de que a ASTEC verifique a documentação fiscal do autuado e compute as aferições e perdas de combustíveis decorrentes da evaporação de estoques dos exercícios autuados, elaborando novos demonstrativos.

O fiscal diligente informa que analisando detalhadamente o processo, verificou a impossibilidade de realizar o ajuste solicitado, tendo em vista a inexistência nos autos da apuração do valor das omissões (existem apenas as quantidades) com os respectivos preços unitários de cada produto constante do levantamento quantitativo realizado pelo autuante. Diante desse fato, solicitou ao autuante os referidos preços unitários, que se encontram às fl. 609. Informa ainda que a empresa se encontra com sua inscrição cancelada e não mais funciona no endereço indicado nos autos. Após várias tentativas infrutíferas de localizar o autuado, resolveu levantar as aferições existentes nas cópias dos LCMs anexados pelo autuante, o que resultou no ajuste do levantamento constante das fls. 605 a 608, com os respectivos demonstrativos de débitos de fl. 604; o percentual de 0,6 das perdas não foi considerado, tendo em vista que este é um limite máximo, podendo ter ocorrido em sua totalidade ou não; por outro lado, aumentariam as omissões de entradas, desfavoravelmente ao contribuinte.

Concluindo, diz que diante da impossibilidade de obter os LCMs, utilizou as aferições existentes nas cópias dos referidos livros, constantes dos autos, e efetuou os ajustes, sem contudo aplicar os 0,6% das perdas conforme justificativa já oferecida. E, finalmente, diz: *“O presente lançamento reclama originalmente o ICMS no valor de R\$279.018,25, passando, portanto, se aceitos os presentes ajustes, para R\$277.910,64”*.

Regularmente notificados o autuante e o autuado se manifestaram.

A Douta PGE/PROFIS volta a se pronunciar, e acatando as conclusões da ASTEC, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, com a redução do valor do débito exigido. A Procuradoria Geral do Estado, através de Assistente/PROFIS, ratifica o Parecer.

## VOTO

Inicialmente, com referência ao cerceamento do direito de defesa, a JJF fundamentou corretamente a rejeição da nulidade argüida, por entender que o Auto de Infração foi lavrado de conformidade com as disposições contidas no RPAF/99 e os demonstrativos elaborados a partir dos dados extraídos da escrituração fiscal. A alegação de inconstitucionalidade não compete a este Conselho de Fazenda apreciar. Quanto à bitributação, não há comprovação de pagamento do imposto pela distribuidora, vez que ficou caracterizada a omissão de entrada de mercadorias. Quanto ao pedido de diligência, a relatora designada encaminhou o Processo à ASTEC que se manifestou informando que, após detalhada análise dos autos e com os elementos disponíveis, apurou uma redução do valor do débito. Informa, ainda, o diligente que utilizou as aferições existentes nas cópias dos LCMs para fazer os ajustes, desconsiderando os 0,6% das perdas para não aumentar o valor da omissão de saídas.

Em face do exposto, inicialmente rejeito as preliminares de nulidade argüidas. E, quanto ao mérito, acato a diligência efetuada pela ASTEC, vez que, ao contribuinte, nesta instância, foram oferecidas todas as oportunidades de defesa, inclusive quanto ao resultado da diligência - não tendo o mesmo se manifestado - e DAR PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário, para condenar o recorrente ao pagamento do valor apurado pelo fiscal diligente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298579.0024/03-6, lavrado contra **AUTO POSTO SANTANA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$277.820,92**, acrescido das multas de 60% sobre R\$54.178,86 e 70% sobre R\$223.642,06, previstas no artigo 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais, além das multas de 1 UPF-BA e **R\$50,00**, previstas no inciso XXII, do citado dispositivo legal.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de agosto de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ - RELATOR

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