

**A. I. N.º** - 298579.0026/03-9  
**AUTUADO** - AUTO POSTO SAVAJ LTDA.  
**AUTUANTE** - HÉLIO RODRIGUES TORRES JÚNIOR  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 13. 04. 2005

#### 4ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0106-04/05

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS: a)1- MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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 devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido; a)2- MERCADORIAS AINDA EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-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 caracterizadas; b) SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Multa por descumprimento de obrigação acessória, tendo em vista que se trata de mercadoria que já havia sofrido tributação na entrada. No entanto, a mesma deve ser limitada a apenas uma por natureza da infração, independentemente da sua ocorrência em diversos exercícios. Infração parcialmente subsistente. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 30/12/03, para exigir o ICMS no valor de R\$ 25.596,39, acrescido das multas de 60% e 70%, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$ 219,42, em decorrência de:

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 a 2002) – multas no montante de R\$ 169,42;
2. Falta de recolhimento do imposto, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado (2000 a 2002) - R\$ 19.880,01;

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 (2001 e 2002) – R\$ 5.185,38;
4. Falta de recolhimento do imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas, efetuadas sem emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento em sua escrita, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício aberto (2003) - R\$ 531,00;
5. 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 aberto (2003) – multa no valor de R\$ 50,00.

O autuado apresenta impugnação às fls. 188 a 197, inicialmente dizendo que já se operou a decadência no que diz respeito aos fatos geradores ocorridos no exercício de 1998.

No mérito, traz alguns esclarecimentos acerca da atividade da empresa, observando que as mercadorias em questão sofrem tributação por substituição, sendo de responsabilidade da distribuidora o recolhimento. Alega que o autuante não considerou em seu levantamento diversas notas fiscais de entrada e de saída que foram devidamente contabilizadas pela empresa, gerando assim diversos erros em seus demonstrativos. Menciona as várias etapas existentes entre o ato da compra e o da venda final, além das características físico-químicas dos produtos envolvidos (perda por evaporação, aferições do bico de abastecimento, instrumentos de medições do tanque), visando explicar as pequenas distorções entre os volumes comprados e os totalizados na venda a consumidor. Entende que tais variações estão dentro dos parâmetros normais, e que são perfeitamente admissíveis na atividade de comercialização de combustíveis. Aduz estranhar as diferenças nos valores das multas fixas exigidas, relativas às omissões de saídas. Alega que o autuante não levou em conta a escrituração do seu livro LMC para adotar os encerrantes, nem considerou a evaporação prevista em lei. Nega a existência do débito apurado, dizendo que os demonstrativos do autuante são “fantasiosos” e que o fiscal apenas considerou as saídas através de notas fiscais, não atentando para os cupons fiscais. Entende que se as distribuidoras não recolhem o que seria devido, cabe ao Estado cobrar das mesmas o imposto correspondente. Alega que a presente exigência em nome do destinatário é descabida, considerando-a um verdadeiro confisco, e afirma que a mesma macula princípios constitucionais e infraconstitucionais. Ao final, transcrevendo trechos de publicações de alguns renomados tributaristas, pede a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

O autuante, em informação fiscal às fls. 245 a 248, diz que não cabe a arguição defensiva de decadência, relativa ao exercício de 1998, já que o Auto de Infração refere-se ao período fiscalizado de 01/01/99 a 31/10/03.

No mérito, expõe que todas as notas fiscais apensadas pelo autuado a sua defesa, foram lançadas nos demonstrativos elaborados durante a ação fiscal, exceto as notas fiscais de entradas nºs 299, 151 e 266. Informa que mesmo considerando os documentos fiscais mencionados, não houve alteração no valor exigido no Auto de Infração, pois apenas foram reduzidas as omissões de saídas nos exercícios de 1999 e 2000, onde foram cobradas multas formais. Acrescenta que o

autuado não apresentou nenhum levantamento alternativo contestando os cálculos efetuados, e que cabe as distribuidoras o recolhimento do imposto nas operações comerciais regulares. Aduz que se fosse considerada a perda de 0,6% em decorrência da evaporação, ou fossem apresentados os cupons fiscais de venda mencionados pelo autuado, a omissão de entrada seria maior. Ao final, solicita que o Auto de Infração seja julgado procedente.

Esta JJF deliberou que o presente processo fosse convertido em diligência à INFAZ Feira de Santana, a fim de que fossem tomadas as seguintes providências:

- 1) Solicitasse do autuante que fosse anexado ao processo o Termo de Intimação, bem como os demonstrativos de cálculo das omissões referentes à infração 2 (exercício de 2000), infração 3 (exercícios de 2001 e 2002) e infração 4 (exercício de 2003), além dos cálculos dos preços médios. Vale ressaltar que o demonstrativo à fl. 23, referente ao exercício de 2000 (infração 2), diverge do valor consignado no Auto de Infração (fl. 2).
- 2) Fosse dada ciência ao autuado, dos documentos acima citados, inclusive fornecendo-lhe cópias dos mesmos, reabrindo-se, ainda, o prazo de defesa por 30 (trinta) dias, a fim de que se evitasse futuras arguições relativas ao cerceamento do direito de defesa.

O autuante, atendendo a solicitação supra, manifestou-se à fl. 256, informando estar anexando aos autos (fls. 257 a 262) o Termo de Intimação, bem como os demonstrativos solicitados pela 4ª JJF. Acrescenta que o demonstrativo à fl. 23 traz o cálculo correto das omissões de entrada (infração 2 – exercício de 2000), explicando que quando se exporta os dados do sistema SAFA para o sistema SEAI, ocorre a mudança da base de cálculo para a utilização da alíquota de 17%.

O autuado foi intimado (fls. 263/264 e 266 a 271) para tomar ciência da diligência efetuada, porém não se manifestou.

## **VOTO**

Inicialmente deixo de acatar a preliminar de decadência suscitada, pelas razões seguintes:

Embora o § 4º, do artigo 150, do Código Tributário Nacional estabeleça que o prazo decadencial, em relação aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação (caso do ICMS), deva ser contado a partir da ocorrência do fato gerador, a doutrina tem entendido que tal prazo está relacionado com o imposto que foi efetivamente antecipado pelo contribuinte e oferecido à Fazenda Pública, o qual, após decorridos os cinco anos previstos legalmente, são aceitos, por assim dizer, pelo sujeito ativo da relação tributária.

Entretanto, quando o contribuinte deixa de oferecer parcelas do tributo e o Fisco atua no sentido de recuperá-las mediante lançamento de ofício, isto é, por meio de Auto de Infração, o prazo para a contagem da decadência deve ser aquele expresso no artigo 173, inciso I, do Código Tributário Nacional, o qual estabelece que ‘o direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado’, e não o foi pelo sujeito passivo.

Na situação em análise, os fatos geradores ocorreram a partir do exercício de 1999 e o prazo para a constituição do crédito tributário relativo ao exercício mencionado se extinguiria no dia 31/12/2004. Como o presente Auto de Infração foi lavrado em 30/12/2003, não havia se configurado, ainda, a decadência do prazo para o lançamento do tributo. Ressalte-se, por oportuno, que a jurisprudência assente do Supremo Tribunal Federal, considera que, lavrado o auto de infração, não há mais que se cogitar de prazo de decadência, independentemente de notificação do lançamento ao sujeito passivo.

O entendimento acima descrito é aquele manifestado reiteradamente por este CONSEF, consoante os inúmeros acórdãos até esta data prolatados.

No mérito, o presente Auto de Infração exige penalidade fixa relativa à omissão de saídas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária que já haviam sofrido tributação na entrada, além de ICMS em decorrência de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, em exercícios fechados e aberto, tendo sido identificadas diferenças de quantidades de entradas dos produtos álcool hidratado, gasolina e diesel adquiridas pelo sujeito passivo sem a competente documentação fiscal. Nestas condições, deve ser exigido o pagamento do imposto por responsabilidade solidária, bem como também o imposto por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido.

O autuado alegou que as mercadorias em questão sofrem tributação por substituição, dizendo ser de responsabilidade da distribuidora o recolhimento. Acrescentou que o autuante não considerou em seu levantamento diversas notas fiscais de entrada e de saída que foram devidamente contabilizadas pela empresa, o que teria gerado diversos erros em seus demonstrativos. Mencionou, ainda, as várias etapas existentes entre o ato da compra e o da venda final, além das características físico-químicas dos produtos envolvidos (perda por evaporação, aferições do bico de abastecimento), visando explicar as pequenas distorções entre os volumes comprados e os totalizados na venda a consumidor. Alegou, ainda, que o autuante não levou em conta a evaporação prevista em lei, e que apenas considerou as saídas através de notas fiscais, não atentando para os cupons fiscais.

Em observação aos princípios da legalidade, da verdade material e da ampla defesa, esta JJF converteu o presente processo em diligência à INFAZ Feira de Santana, a fim de que o autuante anexasse ao PAF o Termo de Intimação, bem como os demonstrativos de cálculo das omissões referentes à infração 2 (exercício de 2000), infração 3 (exercícios de 2001 e 2002) e infração 4 (exercício de 2003), além dos cálculos dos preços médios.

O autuante, atendendo a solicitação supra, anexou aos autos (fls. 257 a 262) o Termo de Intimação, bem como os demonstrativos solicitados pela 4ª JJF. Acrescentou que o demonstrativo à fl. 23 traz o cálculo correto das omissões de entrada (infração 2 – exercício de 2000), explicando que quando se exporta os dados do sistema SAFA para o sistema SEAI, ocorre a mudança da base de cálculo para a utilização da alíquota de 17%.

Vale observar que o autuado foi intimado (fls. 263/264 e 266 a 271) para tomar ciência dos documentos acima citados, inclusive para fornecimento de cópias dos mesmos, sendo reaberto, ainda, o prazo de defesa por 30 (trinta) dias, porém não houve manifestação do sujeito passivo.

Apesar de entender que o silêncio do autuado implica na sua concordância tácita com o débito apurado no Auto de Infração em exame, teço, ainda, os seguintes comentários, em relação à defesa inicialmente apresentada:

- todas as notas fiscais apensadas pelo autuado a sua defesa, foram incluídas nos demonstrativos elaborados durante a ação fiscal, exceto as notas fiscais de entradas nºs 299, 151 e 266, porém mesmo considerando os documentos fiscais mencionados, não houve alteração no valor exigido no Auto de Infração, pois apenas foram reduzidas as omissões de saídas nos exercícios de 1999 e 2000, onde foram cobradas multas formais;
- o autuado não apresentou nenhum levantamento alternativo contestando os cálculos apresentados;
- descabe a alegação defensiva de que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto seria exclusiva do fornecedor, pois cabe a estes o recolhimento do imposto sobre as operações regulares. Ademais, na presente situação, pela característica da auditoria realizada, seria impossível identificar o fornecedor das mercadorias cujas entradas foram omitidas;

- se fosse considerada a perda de 0,6% em decorrência da evaporação, ou fossem considerados os cupons fiscais de venda mencionados pelo autuado, haveria um agravamento da infração, já que a omissão de entrada seria maior;
- em relação às alegações defensivas quanto às etapas existentes entre o ato da compra e o da venda final, além das características físico-químicas dos produtos envolvidos (perda por evaporação, aferições do bico de abastecimento), as diferenças constatadas no levantamento fiscal têm um montante que não justifica sua argumentação de que estão dentro dos parâmetros normais na atividade de comercialização de combustíveis.

Portanto, entendo que não assiste razão ao autuado, no que tange às suas alegações defensivas. Entretanto, por equívoco, o autuante exigiu imposto relativo à omissão de saída do produto “gasolina comum” no exercício de 2003 (infração 4), quando caberia apenas a exigência de multa, tendo em vista que a mercadoria sofre tributação na entrada. Multa esta que já está sendo exigida na infração 5.

Vale ainda ressaltar, no que diz respeito às multas fixas lançadas pelo autuante, relativas às omissões de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis (infrações 1 e 5), que a mesma deve ser limitada a apenas uma por natureza da infração, independentemente da sua ocorrência em diversos exercícios.

Dessa forma, as multas exigidas na infração 1 ficam excluídas, sendo mantida apenas aquela exigida na infração 5 no valor de R\$ 50,00.

De tudo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, em função da exclusão dos valores exigidos nas infrações 1 e 4.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 4ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 298579.0026//03-9, lavrado contra **AUTO POSTO SAVAJ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 25.065,39**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 5.185,38 e de 70% sobre R\$ 19.880,01, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais; além da multa no valor de **R\$ 50,00**, prevista no art. 42, XXII, da mesma lei supra citada.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de abril de 2005.

ANTÔNIO AGUIAR DE ARAÚJO - PRESIDENTE

LUÍS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - RELATOR

MÔNICA MARIA ROTERS - JULGADORA