

**A. I. N°** - 210613.0303/05-0  
**AUTUADO** - CENTRAL BRASIL DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - HILTON MARINHO SILVA CAVALCANTE  
**ORIGEM** - INFAZ EUNÁPOLIS  
**INTERNET** - 07.02.06

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0006-02/06

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Provada documentalmente a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, sendo, portanto, devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 31/3/05, apura os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), lançando-se imposto no valor de R\$ 14.970,84, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercícios fechados (2003 e 2004), lançando-se o imposto no valor de R\$ 2.795,97, com multa de 60%;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício aberto (parte de 2005), lançando-se imposto no valor de R\$ 4.628,83, com multa de 70%;
4. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício aberto

(parte de 2005), lançando-se o imposto no valor de R\$ 1.513,81, com multa de 60%.

O autuado impugnou os lançamentos negando os fatos que lhe são imputados. Alega que parcela de sua escrita foi embarçada por fatos alheios à vontade da empresa. Diz que adquiriu o estabelecimento em que exerce suas atividades em meados de 2003, porém, em virtude de injustificada demora da repartição fazendária em lhe conceder a obrigatória inscrição estadual, custou a iniciar suas operações, circunstância que lhe acarretou prejuízos e dificuldades contábeis, porque, apesar de estar comprometido com os fornecedores e até com os vendedores do fundo de comércio, não podia comercializar, nem tampouco ordenar seus deveres formais, por culpa da inspetoria fiscal de Eunápolis. Aduz que tal desordem foi superada, e a empresa, desde sua constituição, sempre adquiriu combustíveis oriundos de distribuidoras regulares, com o imposto pago pelo regime de substituição tributária.

Seguem-se considerações fundadas no princípio da legalidade tributária. Discorre acerca da teoria da regra-matriz do ICMS, destacando os critérios componentes do antecedente e do conseqüente da norma jurídica tributária. Fala da prevalência da realidade sobre a presunção no plano tributário. Sustenta que, neste caso, a presunção é inviável, frisando ser absurda e inverídica a presunção de que a empresa tivesse comprado combustível de distribuidoras irregulares, assegurando que jamais adquiriu mercadorias que já não tivessem sido totalmente tributadas pelo ICMS. Diz que, mesmo no período conturbado em sua contabilidade, em que enfrentou dificuldades provocadas pela própria repartição fiscal, nunca comprou combustível que não tivesse sido integralmente tributado pelo ICMS. Considera imaginárias as quantidades de entrada e decorrentes dos encerrantes apuradas pelo fisco, dizendo basear-se o seu protesto não só nos livros de Movimentação de Combustíveis (LMC), como também nas Notas Fiscais de compra, que a empresa mantém e foram exibidas durante a fiscalização.

A defesa expõe quadros demonstrativos, com base nos quais pretende deixar patente a correção de suas operações, especificando os estoques iniciais, as entradas, as saídas, os estoques finais, as aferições, as diferenças apuradas. Considera que o fiscal se equivocou ao fazer o levantamento dos dados de entradas de combustíveis, pois as quantidades apontadas no Auto de Infração não correspondem às lançados nos LMCs e às declaradas nas Notas Fiscais, bem como ao fazer o levantamento das marcações físicas constantes nos encerrantes das bombas.

Insiste em que os combustíveis foram adquiridos com o imposto pago por substituição tributária. Assinala que a base de cálculo da substituição tributária é o preço de venda ao consumidor. Nota que o responsável pelo recolhimento do imposto é a empresa distribuidora. Frisa que a modificação da regra-matriz ideal descrita, para inserção de elementos presuntivos, só é tolerada em casos muito especiais, e nos estritos termos da legislação, por força do princípio da legalidade cerrada, de modo que os raciocínios fictícios devem ceder frente à demonstração fática real, e, por conseguinte, não é verossímil a informação de que a empresa tivesse omitido entradas de combustíveis, não procedendo, conseqüentemente, a presunção de saídas não tributadas.

A defesa enfatiza que são inaceitáveis as diferenças levantadas pela fiscalização, dizendo que tais diferenças não foram consubstanciadas em provas efetivas, haja vista que os totais de entradas corretos foram, ilicitamente, desconsiderados pelo fisco, valendo-se este de lançamentos incompreensíveis, descolados da realidade, divergentes da preferencial contabilidade da empresa. Argumenta que, ainda que se alvitrassem as marcações pseudamente colhidas pelo autuante, empregando-se a litragem efetivamente ingressada nos tanques da empresa, os resultados seriam outros, conforme quadro demonstrativo que expõe. Reitera, nesse sentido, que, mesmo na implausível hipótese de adoção dos imprecisos dados físicos eleitos pelo autuante, considerando os encerrantes das bombas como equivalentes ao total de saídas físicas, os produtos logrados não seriam idênticos aos acusados nas planilhas fiscais, principalmente porque as entradas alvitradas pelo autuante são incorretas. Fala das razões pelas quais considera que, ainda que fossem utilizados os números pretensamente apurados pelo fiscal no levantamento do

estoque físico, não se poderia recusar o cômputo das entradas informadas pela empresa, conforme acaba de demonstrar. Aponta as diferenças que resultariam, desdobradas da ilação feita com base nas alegadas omissões.

Segundo a defesa, teria havido neste caso um absurdo arbitramento, principalmente em razão da margem de valor agregado (MVA) aplicada para a gasolina, que teria sido de 60,03%. Diz que na praça de Eunápolis nunca se praticou uma margem de lucro tão alta, pois a margem bruta gira em torno de 30%. Aduz que vários cupons fiscais estavam à disposição do autuante, de modo que não era necessária a adoção de um valor fictício, quanto mais um tão astronômico. Considera que a invocação dos arts. 936 e 938 do RICMS só é oportuna diante da impossibilidade de se mensurar o montante real das operações realizadas, dizendo que isso não ocorreu no caso em exame, face à abundância de documentos de saídas pertinentes ao período fiscalizado e da regularidade e idoneidade dos mesmos. Protesta que, nos termos do art. 937 do RICMS, não há motivação legal para o arbitramento no presente caso.

Pede que se anule o Auto de Infração, com a declaração de sua improcedência, ou que se declare a sua anulação parcial, em razão da não adoção dos valores de entrada corretamente escriturados e absolutamente acobertados pelo conjunto de Notas Fiscais de compra, além da inexorável redução da MVA aplicada à gasolina para o exercício de 2005, face ao seu insuperável exagero de desproporção, por força de lei.

O fiscal autuante prestou informação observando que a defesa se limitou a fazer um discurso vazio contra o sistema tributário nacional, alegando injustiças tributárias ou excesso de taxaço, de forma prolixa, fundado em conceitos jurídicos discutíveis, quando não claramente errôneos. Pondera que este não é o foro adequado para se buscar a reforma do sistema tributário nacional. Considera a impugnação de todo ineficaz, posto que em nenhum momento atacou os fundamentos da autuação. Explica a metodologia adotada, dizendo que os estoques iniciais foram tomados dos LMCs, os estoques finais foram obtidos das declarações de estoque preenchidas e assinadas pelo autuado, as entradas foram levantadas pelas Notas Fiscais de compras, e as saídas foram apuradas nos LMCs. Comenta que, comparando as entradas com as saídas, restou provada a omissão de entradas, caracterizando-se que passou pelas bombas de combustíveis um volume maior do que aquele que foi escriturado. Opina pela procedência dos lançamentos.

## VOTO

Este Auto de Infração cuida da falta de pagamento de ICMS, relativamente a compras de combustíveis efetuadas sem documentos fiscais. Foi lançado o imposto devido a título de responsabilidade solidária (itens 1º e 3º), e mais o tributo relativo à parcela do valor acrescido, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (itens 2º e 4º).

A defesa não apontou erros materiais do levantamento fiscal. Apenas põe em dúvida a correção do levantamento, sem, contudo, declinar, objetivamente, quais os erros porventura constatados. Expôs quadros demonstrativos, com base nos quais pretende deixar patente a correção de suas operações, especificando os estoques iniciais, as entradas, as saídas, os estoques finais, as aferições, as diferenças apuradas, considerando que o fiscal se equivocou ao fazer o levantamento dos dados de entradas de combustíveis, pois as quantidades apontadas no Auto de Infração não corresponderiam às lançados nos LMCs, às declaradas nas Notas Fiscais e às marcações físicas constantes nos encerrantes das bombas.

Ocorre que, se o fiscal errou, conforme alega a defesa, teria de ser dito em que consistiu o erro. É inócuo alegar, apenas.

Outro aspecto questionado pela defesa diz respeito à margem de valor adicionado (MVA), alegando ser absurda a MVA aplicada.

No cálculo do imposto devido a título de responsabilidade solidária (itens 1º e 3º) não se aplica MVA. Mas, na apuração do imposto devido por antecipação (itens 2º e 4º), a legislação prevê MVA. A defesa não demonstrou que tivesse havido erro na aplicação da MVA.

A defesa alega ser indevido o arbitramento efetuado pelo fisco neste caso. Frisa que a invocação dos arts. 936 e 938 do RICMS só é oportuna diante da impossibilidade de se mensurar o montante real das operações realizadas, dizendo que isso não ocorreu no caso em exame, face à abundância de documentos de saídas pertinentes ao período fiscalizado e da regularidade e idoneidade dos mesmos. Protesta que, nos termos do art. 937 do RICMS, não há motivação legal para o arbitramento no presente caso.

Neste ponto, tem uma parcela de razão a defesa, pois o fiscal autuante, no “enquadramento” indicado no Auto de Infração, fez, indevidamente, referência ao art. 938 do RICMS. Mas não consta que tivesse havido arbitramento. Quando o levantamento fiscal é feito com base no movimento real da empresa, ou seja, quando a fiscalização toma por base os dados efetivos das operações de entradas e saídas, os estoques inicial e final, os serviços tomados, as despesas e encargos do contribuinte, o lucro auferido e outros elementos, dados ou informações concernentes à atividade da empresa, o fundamento da ação fiscal recai sobre o art. 936 do RICMS. Isto quer dizer que o art. 936 é o contrário do arbitramento. É por isso que o art. 936 integra uma seção distinta da que integram os arts. 937 e 938. O arbitramento não deixa de ser também um levantamento fiscal, mas constitui uma modalidade especial de levantamento. O art. 936 cuida do levantamento da base de cálculo real; os arts. 937 e 938 cuidam do levantamento da base de cálculo arbitrada, nos termos da lei.

Se, no caso em exame, o fiscal tivesse desprezado os valores reais das operações praticadas pela empresa, apurando a base de cálculo do imposto por critérios que não os previstos no art. 936, aí, sim, haveria arbitramento. Porém a defesa não provou que o débito foi apurado com base no art. 938 do RICMS. Houve apenas um equívoco do fiscal, ao mencionar inadvertidamente esse dispositivo.

Em face disso, considero superada a questão do “arbitramento”.

Quanto às considerações jurídicas acerca da legalidade tributária, cumpre-me dizer que, sem dúvida, a cobrança de tributo, quer na pessoa do contribuinte, quer na pessoa do responsável, deve ser feita nos estritos termos da lei. No caso em apreço, o fisco apurou e demonstrou que a empresa adquiriu mercadorias (combustíveis) sem Notas Fiscais e, conseqüentemente, sem os devidos registros fiscais e contábeis. Em contrapartida, a defesa apenas alega, sem provas, que os dados apurados pela fiscalização não correspondem ao que consta nos Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC) e nas Notas Fiscais de circulação das mercadorias.

A acusação feita no Auto de Infração é a versão do fisco, com base nos elementos postos à sua disposição pelo sujeito passivo. Cabe ao contribuinte, valendo-se dos princípios do contraditório e da ampla defesa, oferecer a sua versão, demonstrando e provando que os cálculos apresentados pelo fisco estão errados. Alegar, simplesmente, não basta. E, neste caso, a defesa apenas faz alegações vazias, sem provas.

A defesa reclama que os lançamentos foram feitos com base em presunção. Considera-os injustos, porque se pretende exigir imposto de produtos que já foram integralmente tributados por substituição. Diz ser absurda a acusação de que a empresa tivesse adquirido mercadorias sem a devida tributação. Afirmar, com veemência, que a empresa nunca comprou combustível de distribuidoras irregulares, e que jamais adquiriu mercadorias que já não tivessem sido totalmente tributadas pelo ICMS.

De acordo com o que foi informado pelo fiscal autuante, a autuação baseou-se nos estoques iniciais escriturados nos Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC); os estoques finais foram obtidos nas declarações de estoque preenchidas e assinadas pelo autuado; as entradas

foram levantadas pelas Notas Fiscais de compras; e as saídas foram apuradas nos LMCs. Sendo assim, tudo foi feito com base em elementos concretos, reais, não sendo legítima a alegação de que o fisco estivesse de prevalecendo de uma presunção.

Quanto à alegação de que não seria mais devido o imposto, já que as mercadorias objeto do levantamento fiscal são tributadas pelo regime de substituição tributária, observo que a prova de que o imposto já teria sido antecipado e, portanto, de que estaria encerrada a fase de tributação, depende da regularidade da documentação de origem das mercadorias. Se a empresa não dispõe dos documentos relativos à aquisição das mercadorias, não pode alegar que o imposto foi pago anteriormente. Aliás, alegar pode, mas apenas isso. E alegar não é provar.

Em suma, no caso dos itens 1º e 3º, está provada documentalmente a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). Já no caso dos itens 2º e 4º, **tendo em vista que a** empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais, é devido o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **210613.0303/05-0**, lavrado contra **CENTRAL BRASIL DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$ 23.909,45**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 4.309,78 e de 70% sobre R\$ 19.599,67, previstas no art. 42, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 26 de janeiro de 2006.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

JOSÉ FRANKLIN FONTES REIS – JULGADOR