

A. I. Nº - 232856.0001/07-0  
AUTUADO - OLIVALDO RIBEIRO DE NOVAES & CIA LTDA.  
AUTUANTE - FLÁVIO DO PRADO FRANCO JÚNIOR  
ORIGEM - INFRAZ JEQUIÉ  
INTERNET - 19/06/2007

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0180-03/07**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. GASOLINA, ÓLEO DIESEL e ÁLCOOL. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de 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, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. **b)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. É devida a multa relativa à falta de cumprimento de obrigação acessória pelas saídas sem documentação fiscal de mercadorias não tributáveis. Rejeitada a preliminar de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 08/02/2007, refere-se à exigência de R\$275.834,33 de ICMS, acrescido das multas de 50% e 70%, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00 tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (gasolina comum), exercício de 2002. Valor do débito: R\$126.472,51.
2. 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 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (gasolina comum), exercício de 2002. Valor do débito: R\$115.545,29.
3. Omissão de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (gasolina comum), exercício de 2003, sendo exigida a multa no valor de R\$50,00.

4. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (gasolina aditivada), exercícios de 2002 e 2003. Valor do débito: R\$3.136,33.
5. 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 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (gasolina aditivada), exercícios de 2002 e 2003. Valor do débito: R\$2.098,12.
6. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (álcool), exercício de 2002. Valor do débito: R\$20.008,78.
7. 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 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (álcool), exercício de 2002. Valor do débito: R\$6.340,78.
8. Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (diesel), exercícios de 2002 e 2003. Valor do débito: R\$1.707,27.
9. 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 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques (diesel), exercícios de 2002 e 2003. Valor do débito: R\$525,25.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação (fls. 52 a 65), alegando que comercializa com produtos adquiridos junto a fornecedores regulares, e não foi observado pelo autuante que a empresa foi fiscalizada em 12/12/2003, que resultou na lavratura do Auto de Infração de nº 210365.0033/03-7, referente ao período fiscalizado de 1998 a 2003, com a exigência de imposto no valor total de R\$40.398,03. Por isso, alega o defensor que não pode ser novamente lavrado Auto de Infração cujo fundamento já foi alcançado por outro, em que se discutiu a autuação, prevalecendo, no final, a multa aplicada sobre as infrações apuradas. Argumenta que, pelo menos, deveria o autuante cotejar o Auto de Infração anterior, em relação aos anos de 2002 e 2003. Diz que a apuração das omissões de entrada não tem sentido e as diferenças apuradas são decorrentes da não consideração de notas fiscais que deixaram de ser lançadas no cálculo do imposto exigido, salientando que o ICMS foi recolhido, afastando qualquer presunção de sonegação ou falta de antecipação, tendo em vista que o fato gerador ocorreu quando da saída dos produtos da distribuidora, que recolheu o imposto por antecipação. Salienta que a revenda de combustíveis pressupõe a compra dos produtos junto a uma distribuidora; são transportados em carretas tanque, e os produtos são descarregados em tanques subterrâneos de 15.000 ou 30.000 litros, nas instalações dos postos revendedores, sendo vendidos em pequenos volumes aos consumidores, utilizando-se bombas eletromecânicas com sistema de

medição. Assegura que em todas as etapas existentes entre o ato da compra e o da venda final, devido às características físico-químicas dos produtos envolvidos, podem acontecer distorções entre os volumes comprados e os totalizados na venda ao consumidor. Assim, podem existir: a) variações ocorridas na compra, transporte e armazenamento, considerando a variação de temperatura; b) evaporação no armazenamento de gasolina, sendo previsto na Portaria NR 283, de 02/06/1980, editada pelo Conselho Nacional do Petróleo a redução de até 0,6% do volume estocado de gasolina em função das perdas por evaporação no armazenamento e manuseio do produto; c) instrumento de medição dos tanques, tendo em vista que as medições são realizadas com varas de madeira metrificadas, que ao serem introduzidas na boca de visita do tanque apresentam uma área molhada. Diz que se lê o comprimento molhado e recorre-se a uma tabela padrão do fornecedor do tanque. Portanto, o processo de medição é bastante rudimentar e assume fundamental importância na distorção dos valores; d) variações ocorridas na comercialização do produto. Para cada vinte litros registrados na bomba de combustível é permitida uma variação de +/- cem mililitros, o que representa +/- 0,5% (meio por cento) da comercialização de combustíveis; e) problemas com os encerrantes das bombas: podem ocorrer alterações nos encerrantes das bombas medidoras por conta de queda de energia ou mesmo problemas mecânicos, e tais fatos devem ser considerados no levantamento fiscal. O defendente entende que podem ter ocorrido erros que determinam a contaminação do Auto de Infração, por não demonstrar a real situação, e por isso, diz que acosta aos autos demonstrativo divergente do levantamento fiscal, e a legislação relativa ao comércio de combustíveis deve ser considerada, sob pena de os atos praticados pela fiscalização serem nulos de pleno direito. Entende que o rigor da fiscalização é injustificável e ilegal, tendo em vista que exige o pagamento de imposto e multa que seria de responsabilidade da distribuidora, em caso de falta de pagamento do imposto. Prosseguindo, alega que o autuante considerou apenas as notas fiscais emitidas, não computando os cupons fiscais, nem as pequenas notas retiradas, presumindo a falta de recolhimento do imposto, sem contar a evaporação; tal fato não ocorreu, e a simples análise da contabilidade da empresa constata-se o engano cometido pela fiscalização. Diz que, se as distribuidoras não recolheram o imposto que seria devido, cabe ao Estado cobrar destas, haja vista que o Estado tem instrumentos jurídicos para alcançar quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, não podendo fazer verdadeiro confisco contra o autuado. Cita os arts. 121 e 128 do CTN e transcreve ensinamentos do jurista Alfredo Augusto Becker, em seu livro Teoria Geral do Direito Tributário, transcrevendo também, entendimento do Prof. Johnson Barbosa Nogueira, quanto à substituição tributária. O defendente assegura que os dispositivos do RICMS-BA indicados na autuação não foram violados; a lavratura do presente Auto de Infração macula os princípios constitucionais e infraconstitucionais, e sendo descartada a possibilidade de afastamento da responsabilidade por solidariedade, ter-se-ia que considerar a responsabilidade pelo não recolhimento do imposto, bem como a antecipação, que seria da distribuidora. Pede a improcedência do presente Auto de Infração, requerendo, por cautela, se não for considerado improcedente, que se descharacterize a multa aplicada, e além disso, que seja excluído o imposto cobrado no Auto de Infração anterior, de nº 210365.0033/03-7, de 12/12/2003, lavrado pelo Auditor Fiscal Antônio Cezar Andrade Barbosa, no qual ficou evidente a falta de recolhimento do imposto por omissão de entradas dos produtos gasolina, álcool e diesel. Requer a nulidade dos demonstrativos elaborados pelo autuante, e esclarece que os livros contábeis e as notas fiscais de entradas e de saídas encontram-se à disposição do Fisco para conferência e constatação do engano quando da lavratura do presente Auto de Infração. Por fim, requer o direito de ser intimado de todos os atos do processo administrativo, em especial a informação fiscal prestada pelo autuante.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 115 a 120 dos autos, rebate as alegações defensivas argumentando que o levantamento fiscal foi efetuado com base nos documentos fiscais apresentados pelo contribuinte, e por isso, não cabe a alegação defensiva de que foram levantados números irreais e a declaração do autuado de que o Fisco omitiu notas fiscais de entradas e de saídas deveria ter sido acompanhada de tais notas fiscais com a certeza de que,

sendo comprovadas as alegações do defendant, seriam acatadas de imediato. Diz que em nenhum momento deixou entender que existiriam notas fiscais cujos emitentes estariam irregulares ou cancelados, tendo em vista que foi apurada no levantamento fiscal a existência de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, salientando que em todas as notas fiscais de entradas apresentadas pelo autuado, constam que houve o recolhimento do imposto e sobre elas não foi cobrado imposto. Em relação às multas, questionadas pelo defendant, o autuante esclarece que em nenhum momento aplicou duas multas sobre a mesma base de cálculo. Diz que teve o cuidado de observar a penalidade exigida em 12/12/2003, que resultou na lavratura do Auto de Infração de nº 2103650033/03, cujo período fiscalizado foi 1998 a 2003, tendo sido apurado o débito no valor total de R\$40.938,03. Os exercícios determinados pela Ordem de Serviço 521205/06 foram 2002 e 2003, não homologados pela fiscalização anterior e os roteiros executados nesta fiscalização foram, dentre outros, o Controle de Estoques, não foram efetuados no exercício de 2002, e o exercício de 2003, foram fiscalizados os meses de novembro e dezembro, considerando que a fiscalização anterior refere-se ao mês de outubro. Assegura que não há qualquer conflito nos roteiros executados. Quanto às alegadas variações, o autuante informa que no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, existem campos para os lançamentos de todas as ocorrências descritas pelo autuado, e foram lançados todos os dados constantes nos mencionados livros, e se algo aconteceu não foi devidamente registrado pelo contribuinte. No livro consta o estoque de abertura, o volume vendido no dia, apurado entre o encerrante de abertura e o de encerramento; devem constar as perdas e sobras que porventura tenham ocorrido, bem como, as aferições, existindo o campo destinado a qualquer observação. Em relação ao argumento defensivo de que houve erros no levantamento fiscal, o autuante afirma que o impugnante não demonstrou o que afirma com números e documentos, e salienta que os dados utilizados nos demonstrativos elaborados foram aqueles constantes dos livros, e as perdas e aferições existentes foram devidamente lançadas e conferidas pelo contador da empresa, antes da lavratura do presente Auto de Infração. O autuante diz que, em relação à legislação, ao contrário do que afirma o defendant, o Convênio ICMS permite que sejam fiscalizados os exercícios, respeitando o prazo decadencial, e para o autuado comprovar a inexistência de omissão de entradas seria necessário que apresentasse com exatidão quais os equívocos cometidos no levantamento fiscal. Diz que não considerou as notas fiscais de saídas porque todas as vendas foram efetuadas pelas bombas, e não existe controle mais efetivo das saídas, que o próprio encerrante. Portanto, foram utilizados os valores dos encerrantes constantes dos LMCs, apresentados pelo contribuinte. Finaliza, pedindo a procedência do presente Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, quanto à preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e a natureza da infração, houve a descrição dos fatos e a indicação do enquadramento legal, ficando evidentes as infrações apuradas. Assim, ficam rejeitadas as preliminares de nulidade.

No mérito, Auto de Infração é decorrente de levantamento quantitativo de estoques, exercícios de 2002 e 2003, sendo constatadas diferenças quantitativas de entradas e saídas de mercadorias tributáveis, e exigido o imposto e multa, relativamente às diferenças encontradas.

Inconformado quanto às diferenças apuradas, o autuado alegou em sua impugnação que foi fiscalizado em 2003, relativamente aos exercícios de 1998 a 2003, sendo lavrado o Auto de Infração de nº 210365.0033/05-7, em 12/12/2003 (fls. 84/86).

Em sua impugnação, o autuado também alegou, que não foram computadas as notas fiscais de entradas e de saídas; que não foram consideradas as variações ocorridas na compra, transporte e venda, variações de temperatura, evaporação e armazenamento; que não foi observada a redução de 0,6% estabelecida pela legislação da ANP. Diz que a obrigação pelo recolhimento do tributo

por substituição tributária é das distribuidoras, e se elas não recolheram o imposto que seria devido, cabe ao Estado efetuar a cobrança.

Quanto às alegações defensivas, faço os seguintes comentários:

- não merece prosperar a alegação defensiva de que, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, não é devido o imposto, haja vista que foi apurada omissão de entradas de mercadorias, e não ficou comprovada a sua origem, inexistindo consequentemente, comprovação do recolhimento do imposto normal e por antecipação, sendo que, na apuração de omissão de saídas foi aplicada apenas a multa por falta de cumprimento de obrigação acessória. Assim, no caso da omissão de entradas (exercício de 2003), não ficou comprovada a origem das mercadorias, e neste caso, não se está exigindo o imposto por presunção de omissão de saídas, mas, por responsabilidade solidária, em decorrência da constatação de omissão de entradas de mercadorias.

- quanto às variações por evaporação, de acordo com as Portarias 283/80 e 26/92, expedidas pelo CNP, as variações relativas às perdas por evaporação são calculadas sobre o estoque físico, e não consta no LMC, nem foi comprovado pelo contribuinte a existência das mencionadas perdas. Ademais, se fossem consideradas as perdas, acarretariam maior diferença de entradas, aumentando o débito a ser exigido do contribuinte.

- em relação ao argumento do autuado de que foi fiscalizado em 2003, sendo exigido imposto referente aos exercícios de 1998 a 2003, constato através da cópia do Auto de Infração de nº 210365.0033/03-7 (fls. 84 a 86), que foi exigido imposto relativo ao exercício de 1998, e no exercício de 2003, teve como data de ocorrência 04/10/2003. No presente levantamento fiscal, embora conste no cabeçalho o período fiscalizado de 01/01/2002 a 31/12/2003, foi efetuada apuração referente a 2002, e em 2003, a partir de 06/10/2003, conforme demonstrativos às fls. 14 a 26 dos autos e cópias do LMC, acostadas aos autos.

- no que se refere às variações das quantidades no transporte, armazenamento e comercialização dos combustíveis, tais elementos também não foram comprovados nos autos, em desacordo com o previsto no art. 123, do RPAF/99.

Vale salientar, que no levantamento fiscal, o autuante considerou os totais de abertura e fechamento dos encerrantes, na apuração das quantidades de saídas dos combustíveis, conforme demonstrativos acostados aos autos, e não ficou comprovado pelo autuado erro em relação às quantidades consignadas nos mencionados demonstrativos, apesar de o autuado ter alegado que não foram computadas notas fiscais. Portanto, não procede a alegação defensiva de que não foram considerados cupons ou computadas as notas fiscais de saídas, de forma equivocada, tendo em vista que as quantidades de saídas estão inseridas nos encerrantes das bombas.

Observo que infrações apuradas e os respectivos valores exigidos estão conforme discriminação a seguir:

- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária, 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, 4, 6 e 8), conforme art. 10, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e art. 39, V do RICMS/97.

- É devido 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 2, 5, 7 e 9), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

- Fica mantida a multa aplicada na infração 03, haja vista que no exercício de 2003 foi apurada diferença de saída de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, com fase de tributação encerrada, por isso, é devida a multa por descumprimento de obrigação acessória,

consoante o art. 5º, inciso III, Portaria 445/98 e Lei 7.014/96, art. 42, inciso XXII, no valor de R\$50,00.

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

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 232856.0001/07-0, lavrado contra **OLIVALDO RIBEIRO DE NOVAES & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$275.834,33**, acrescido das multas de 60% sobre R\$124.509,44 e 70% sobre R\$151.324,89, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos II, alínea “d”; e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, inciso XXII, da citada Lei e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 04 de junho de 2007

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA

OLAVO JOSÉ GOUVEIA OLIVA - JULGADOR