

A. I. N° - 269275.0012/09-0  
AUTUADO - EP DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (PAULA RAFAELA LEITE CARVALHO)  
AUTUANTE - JOSE RICARDO SANTOS CORREIA DA CUNHA  
ORIGEM - INFAZ PAULO AFONSO  
INTERNET 26.04.2010

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0075-05/10

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação ou se ainda se encontram em estoque, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Imputações não elididas pelo sujeito passivo. Correta a aplicação das normas da Portaria 445/98, que disciplina os procedimentos de fiscalização atinentes aos levantamentos de estoques por espécies de mercadorias. Infrações mantidas. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/2009, exige ICMS no valor histórico de R\$ 10.782,47, em razão das irregularidades abaixo descritas:

INFRAÇÃO 1 - Falta de recolhimento de 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 da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto. Mercadoria: álcool. Valor do débito de R\$ 3.112,42.

INFRAÇÃO 2 – Falta de recolhimento de 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 da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício aberto. Mercadoria: gasolina. Valor do débito de R\$ 102,32.

INFRAÇÃO 3 - Falta de recolhimento de 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 da Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de mercadorias em exercício aberto. Mercadoria: diesel. Valor do d

INFRAÇÃO 4 - Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente de omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício aberto. Mercadoria: álcool. Valor do débito: R\$ 986,32.

INFRAÇÃO 5 – Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente de omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício aberto. Mercadoria: gasolina. Valor do débito: R\$ 30,35.

INFRAÇÃO 6— Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente de omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício aberto. Mercadoria: diesel. Valor do débito: R\$ 1.580,23.

O autuado, através do seu titular, ingressou com defesa, informando inicialmente que opera na atividade de comércio de combustíveis e lubrificantes. Acusa que após o recebimento da intimação para apresentação de livros e documentos, compreendendo o período de agosto de 2008 a julho de 2009, teve contra si lavrado o Auto de Infração, onde constou a existência de omissões de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, para os produtos álcool, gasolina e diesel, que segundo o Auditor, foi apurado através de levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias.

Quanto ao levantamento em exercício aberto frisou ser modalidade prevista na Portaria 445/98, que manda observar se os produtos estão submetidos ao regime de substituição tributária. Estando os produtos enquadrados na sistemática da antecipação do imposto, entende a defesa que o valor do tributo já se encontra calculado até o consumidor final e que o caso em exame importa em cobrança novamente do ICMS, visto que a substituição tributária encerra a fase de tributação das mercadorias nas operações internas. Sustenta, portanto, que a exigência fiscal é insubsistente, visto que houve a incidência de bi-tributação, fato que não é permitido pela norma legal, ficando sem efeito jurídico e fiscal o lançamento empreendido pelo autuante.

Disse ainda que os produtos que comercializa são adquiridos junto à Petrobrás e distribuidores autorizados, onde fica retido o ICMS e as contribuições do PIS e COFINS, com cálculos feitos até a operação de revenda ao consumidor final.

Afirmou que a empresa é idônea e que jamais se prestaria a cometer a falta de adquirir mercadorias desacompanhadas de notas fiscais, sendo público e notório que os produtos combustíveis estão sujeitos a oscilações no volume pela ação da temperatura e pela manipulação, além de não se poder aferir se os contadores dos bicos de combustíveis estavam devidamente calibrados. Frisou ainda que há perdas dos produtos no processo de aferição.

Destacou em seguida, que em caso semelhante, no Acórdão nº 0263-02/03, os julgadores entenderam que o autuante, no Auto de Infração nº 207351.0001/02-1, considerou que o levantamento fiscal abarcava mercadorias do regime de substituição tributária, aplicando ao caso o art. 10, inc. II, letras “a” e “b” da Portaria 445/98, para afastar a imposição de penalidade.

Citou também o Acórdão JJF nº 0549/99 que julgou nula infração que entende ser da mesma natureza.

Alegou que o PAF não se encontra instruído com as notas fiscais de compra que deixaram de ser registradas no livro Registro de Entradas, sendo essa prova ônus da parte que acusa o cometimento do ilícito fiscal.

Requeru que do Auto de Infração sejam expurgadas as operações com mercadorias já tributadas pelo regime da Substituição Tributária, conforme interpretação que faz da Portaria 445/98, afirmando se tratar de um revendedor autorizado que adquire combustíveis de terceiros, com o tributo já retido na fonte, não podendo prevalecer a presunção do autuante. Declarou, ao finalizar, que o débito lançado é ilíquido, incerto e inexigível.

O autuante prestou informação fiscal à fl. 70 dos autos. Ao se debruçar sobre as razões apresentadas pelo sujeito passivo afirmou que estão desprovidas de fundamentos as alegações de que a Portaria 445/98 impede a auditoria de estoques em exercício aberto de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária. Disse que devido às especificidades do referido regime, a fase de tributação estaria encerrada desde que o contribuinte, situado na Bahia, adquira regularmente as mercadorias enquadradas com nota fiscal. No caso em pauta destacou que todas as mercadorias objeto do levantamento de estoques em aberto apresentavam omissão de entradas, fato que indica que o contribuinte as adquiriu sem as devidas notas fiscais, impossibilitando assim o conhecimento acerca das mesmas, ou seja, se vieram ou não de outra unidade da Federação, a base de cálculo da operação etc. Diante disso entende que estão caracterizadas as omissões apontadas no Auto de Infração.

Declarou, em seguida, que o contribuinte nada acrescentou à defesa que afastasse os números levantados pela fiscalização, não apresentando sequer nota fiscal ou outros documentos que por ventura não tivessem sido considerados na auditoria fiscal. Frisou que a apuração do imposto se encontra devidamente detalhada, por produto, compreendendo o montante das entradas, saídas, estoques inicial e final, e as perdas e ganhos de acordo com a Portaria DNC 26/92, razão pela qual entende que o crédito tributário se encontra revestido de liquidez, certeza e exigibilidade.

Formulou pedido pela total procedência do lançamento fiscal.

## VOTO

No Auto de Infração em epígrafe as imputações dirigidas ao contribuinte têm origem na apuração do ICMS a partir do levantamento quantitativo de estoques e correspondente antecipação tributária das mercadorias enquadradas no regime de substituição com encerramento da fase de tributação, envolvendo os produtos gasolina, álcool e óleo diesel.

Cabe inicialmente uma análise da metodologia adotada pelo autuante, envolvendo o aspecto material do lançamento.

Nos parece correta a forma de apuração adotada pela auditora fiscal, não havendo ofensa às normas da Portaria 445/98. Tomou-se por base os estoques inventariados (inicial e final), as compras e as saídas declaradas pelo sujeito passivo, por espécie de mercadorias, visando verificar se todas as operações foram devidamente acobertadas com documentação fiscal.

O art. 10 da citada Portaria, por sua vez, interpretando as disposições do RICMS e da Lei nº 7.014/96, prevê expressamente a possibilidade de cobrança do tributo, por solidariedade e por antecipação, na hipótese de ser constatada omissão de entradas de mercadorias alçadas pelo regime da substituição tributária. Foi o que ocorreu no caso em exame. Eis o teor da norma mencionada:

*Art. 10. No caso de omissão do registro de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária:*

*I - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído pagamento:*

*a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V), observando o seguinte:*

*1 - a base de cálculo é o valor da mercadoria adquirida, que corresponde ao preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadoria, não devendo ser computada nenhuma parcela a título de margem de valor adicionado (art. 60, II, “b”);*

*2 - a multa aplicável é a prevista para a falta de recolhimento tempestivo em razão da falta de registro de documentos nos livros fiscais próprios, apurada mediante levantamento quantitativo (70%);*

*b) do imposto devido 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 previstos no Anexo 88 do RICMS/97, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”);*

A bi-tributação alegada pela defesa não pode servir de excludente das infrações, pois ao ser constatada a omissão de entradas de mercadorias, não há como se saber a procedência das quantidades omitidas, ou seja, se os produtos tiveram imposto efetivamente recolhido para o Estado da Bahia. Neste caso a prova da inexistência das omissões ou do efetivo recolhimento do ICMS-ST é ônus do sujeito passivo.

Foram também consideradas no levantamento fiscal as perdas e oscilações do produto, conforme se verifica na planilha acostada à fl. 9 do processo, tomado por base as regras da Portaria 26/92, do DNC. Logo improcedente aos argumentos defensivos no que se refere a essas questões.

No tocante às decisões paradigmas citadas pela defesa, constantes dos Acórdãos JJF 0263-02/03 e 0549/99, as mesmas manifestam entendimento que já se encontra superado neste CONSEF. A título de exemplo, cito as ementas dos Acórdãos 0275-11/09 e 0099-12/09, originárias das Câmaras de Julgamento do CONSEF, que enfrentaram, mais recentemente, questão idêntica à posta neste PAF e lavradas nos seguintes termos:

**ACÓRDÃO CJP Nº 0275-11/09 - EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS.** Provada, documentalmente, a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, o adquirente adquire a condição de responsável solidário pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago. (...) **b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. 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. Infrações caracterizadas. Exigências parcialmente subsistentes, após análises das provas documentais anexadas às razões de defesa. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

**LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO.** Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária – combustíveis. Exigência de pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Rejeitados os cálculos a partir das comprovações apresentadas pelo autuado, onde foram apontados erros na apuração das quantidades e da base de cálculo do ICMS. Valor do débito reduzido. Rejeitadas as arguições de nulidade e indeferido o pedido de nova diligência fiscal. Modificada em parte a Decisão da JJF para considerar os resultados da última diligência fiscal executada pela ASTEC. Não comprovada a alegação de que o fisco apurou saídas de mercadorias em duplicidade. Recursos **PARCIALMENTE PROVIDOS**

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269275.0012/09-0**, lavrado contra **EP DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA. (PAULA RAFAELA LEITE CARVALHO)**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$10.782,47**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 2.596,90, e de 70%, sobre R\$ 8.185,57, previstas no art. 42, incisos II “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de abril de 2010.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

PAULO DANILO REIS LOPES – JULGADOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA