

**A.I. N.º** - 088502.0001/10-0  
**AUTUADO** - POSTO SURPRESA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**AUTUANTE** - ANTONIO ANÍBAL BASTOS TINOCO  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 30.08.2010

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0219-02/10

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. (infrações 01 e 03). **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO (infrações 02 e 04). Não há, em relação às infrações 01 e 03, como se aplicar a presunção legal em questão (mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, óleo diesel e gasolina), ou mesmo utilizar a alternativa alinhada no §1º do art. 18 do RPAF/BA, pois se assim o fizesse estaria a efetuar outro lançamento, com infração de natureza e consequências jurídico-tributárias diversas da imputada, bem como, compete a nulidade das infrações 02 e 04, pois decorrem e dependem para serem calculadas das infrações 01 e 03. Cabe, por conseguinte, a nulidade do presente Auto de Infração com base na alínea “a” do inciso IV do mesmo artigo e ato normativo acima referidos. Infrações consideradas nulas. Auto de Infração **NULO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Através do presente Auto de Infração, lavrado em 12/03/2010, para exigir o crédito tributário no valor de R\$ 5.391,31, foram imputadas aos ao sujeito passivo as infrações que seguem:

Infração 01 – falta de recolhimento do ICMS relativo às operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (óleo diesel) em exercício fechado. ICMS no valor de R\$ 345,89, multa de 70%;

Infração 02 - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacampado de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, identificado mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadorias (diesel) em exercício fechado. ICMS no valor de R\$ 109,96, multa de 70%;

Infração 03 - falta de recolhimento do ICMS relativo a operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (Gasolina comum) em exercício fechado. ICMS no valor de R\$ 3.806,46, multa de 70%;

Infração 04 - falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacampado de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, identificado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício aberto (Gasolina Comum). ICMS no valor de 1.129,00, multa de 60%;

O autuado, às fls. 124 a, apresenta a impugnação ao lançamento de ofício sustentado que conforme Livro de Movimentação de Combustíveis (L.M.C), no dia 09 de Dezembro de 2009, por ocasião de troca do sistema operacional do Posto, foram lançados em data equivocada a nota fiscal de nº 17.597 da empresa Total Distribuidora Ltda., de 2.000 (dois mil) Lts de Gasolina, uma vez, que este combustível fora descarregado na noite do dia 08 de dezembro de 2009, não poderia ter sido lançado no dia 09 de dezembro pois já constava em nosso estoque de produtos, do dia 08-12-2009 o que ocasionou duplicidade escritural conforme está evidenciado no Livro LMC folha nº 3404 e 3405.

Alude que a diferença apurada é pelo fato do produto ter sido descarregado no dia 08-12-2009 e a nota fiscal só ter sido lançada no LMC no dia 09-12-2009, daí o motivo de estar errado a quantidade do dia 09-12-2009. Concluindo que tendo sido fechado o estoque no dia 08-12-09 com 5.646,53 Lts, o estoque de abertura no dia 09-12-09, deveria está com as mesmas quantidades, para que a nota fiscal pudesse ser lançada no dia 09-12-09, sem qualquer duplicidade.

Solicita retirar no auto de Infração a litragem que ficou em duplicidade que foi de 2.488 Lts e fora tributado pelo eminente auditor fiscal.

O autuante, às fls. 137 e 138 dos autos, sustenta que a ação fiscal desenvolvida a partir da contagem dos estoques de combustíveis encontrados na empresa, apurou omissão de entradas referente a 6.300 litros de gasolina comum no exercício de 2009 e de 1.352 litros de óleo diesel, também no exercício de 2009, através do levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, em exercício fechado.

Ressalta que o resultado foi obtido após extenuante análise das suas notas fiscais de entradas, Livros de Movimentação de Combustíveis e LRE – Livro Registro de Entradas.

Argumenta que se depreende da afirmativa do contribuinte, em sua defesa, que os 4.000 litros foram efetivamente vendidos, como provam os encerrantes, a partir do dia 09/12/09, não cabendo razão, portanto, à defesa, em sua solicitação.

Pede a manutenção do Auto de Infração.

## VOTO

Verifico que as infrações 01 e 03 foram imputadas por falta de recolhimento do ICMS, relativas às operações de saídas de mercadorias não declaradas, com base na presunção legal de que o sujeito passivo, ao deixar de contabilizar as entradas, efetuou os pagamentos dessas entradas com recursos provenientes de operações de saídas de mercadorias realizadas anteriormente e também não contabilizadas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, respectivamente quanto a óleo diesel e gasolina comum.

Já as infrações 02 e 04, decorrentes das infrações 01 e 03, são

imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzido parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhado de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, identificado mediante levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, respectivamente de óleo diesel e gasolina comum.

O autuante apura os valores devidos nas infrações 01 e 03, utilizando-os como créditos para apurar os valores devidos por substituição tributária nas infrações 02 e 04, que decorrem, efetivamente, da apuração das primeiras.

As infrações 01 e 03 estão fundamentadas no § 4º do artigo 4º da Lei nº 7.014/96, “o fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a existência de entrada de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção” (grifo nosso).

Ocorre, contudo, que o exame das mercadorias, alvo do levantamento quantitativo, indica que são óleo diesel e gasolina comum. Como é de sabença corriqueira, relativo ao período dos fatos geradores, tais itens se encontravam enquadrados no Regime de Substituição Tributária, nas operações interestaduais e também internas, conforme dicção do art. 512-A do RICMS/BA, cabendo ao autuado a antecipação do imposto na entrada de tais mercadorias.

Ao identificar a omissão de entrada de mercadorias, conforme levantamento de estoque realizado, enquadradas no regime de substituição tributária, caberia a exigência do imposto com amparo na responsabilidade solidária, prevista no art. 39, V, nos termos e forma alinhados no art. 10 da Portaria 445/98, além do imposto devido pelo regime de substituição tributária, quanto a todas as omissões de entradas, ou seja, no caso em questão não se aplica a presunção legal, pois os fatos apurados resultam, de forma direta na responsabilidade solidária e na antecipação tributária por substituição.

“PORTARIA Nº 445 DE 10 DE AGOSTO DE 1998

*1 - se a mercadoria ainda estiver fisicamente no estoque ou se tiver saído sem tributação, deve ser exigido o 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 (RICMS/97, 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”);*

*II - tratando-se de contribuinte sujeito ao regime normal de apuração, se ficar comprovado que, não obstante a falta de recolhimento do imposto por antecipação, a operação de saída posterior foi tributada normalmente, observar-se-á o seguinte:*

*a) não se exigirá o imposto que deveria ter sido pago por antecipação, aplicando-se, contudo, a multa de 60% (RICMS/97, art. 915, § 1º, I);*

*b) a providência de que cuida a alínea anterior não dispensa a exigência do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, nos termos da alínea “a” do inciso anterior.”*

Para exigência da obrigação principal, decorrente do levantamento de estoque, por omissão do registro de entrada de mercadorias, enquadradas no Regime de Substituição Tributária, não é cabível a presunção legal prevista no §4º do art. 4º da Lei 7014/96, para a apuração do crédito tributário devido aos cofres do Estado, uma vez que os fatos apurados resultam na apuração direta do descumprimento da obrigação tributária, na medida em que, ao adquirir e dar entrada da mercadoria em seu estabelecimento, enquadrada no Regime de Substituição Tributária interna, nasce a obrigação de antecipar o imposto na forma prevista em Lei e Atos Normativos estaduais, de natureza tributária, não restando, assim, para as mesmas mercadorias a geração de créditos fiscais ou débitos nas operações subsequentes, inclusive as próprias. A responsabilidade por solidariedade também, nasce diretamente na medida em que as mercadorias se encontrem ainda no estoque final, conforme indica a aludida portaria.

A utilização da presunção legal para fundamentar a exigência tributária imputada, inquina em vício insanável a presente infração, na medida em que tal presunção legal reúne características de natureza e consequências jurídico-tributárias distintas das infrações que poderiam ser imputadas ao sujeito passivo, ou seja, através da responsabilidade solidária e da condição de responsável por substituição tributária. Basta verificar, na análise da relação jurídico-tributária, que a sujeição passiva, nas infrações imputadas, presunções (01 e 03), é direta (contribuinte) e nas infrações, que poderiam ser imputadas, lhe caberia a sujeição passiva indireta, como responsável por solidariedade. Além, é claro, da impossibilidade lógica da presunção em sua quase totalidade, já que as saídas do autuado, pelo tipo de atividade e mercadorias, não sofrem praticamente tributação nas saídas.

Destarte, considero os lançamentos, constantes das infrações 01 e 03, nulos, visto que não há como se aplicar a presunção legal em questão, ou mesmo utilizar a alternativa alinhada no §1º do art. 18 do RPAF/BA, pois se assim o fizesse estaria a efetuar outro lançamento, com infração de natureza e consequências jurídico-tributárias diversas da imputada, bem como cabe a nulidade das infrações 02 e 04, pois decorrem e dependem, para serem calculadas, das infrações 01 e 03. Cabe, por conseguinte, a nulidade do presente Auto de Infração com base na alínea “a” do inciso IV do mesmo artigo e ato normativo acima citado.

Amparado no que dispõe o art. 21 do RPAF/BA, recomendo a Infaz de Origem que determine a repetição dos procedimentos fiscais a salvo de falhas.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **NULO** o Auto de Infração **088502.0001/10-0**, lavrado contra **POSTO SURPRESA COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 12 de agosto de 2010.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

ANGELO MÁRIO DE ARAUJO PITOMBO – RELATOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR