

**PROCESSO** - A. I. Nº 298951.0902/09-0  
**RECORRENTE** - MED COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.  
(POSTO LUANDA)  
**RECORRIDO** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 4º JJF nº 0192-04/10  
**ORIGEM** - INFAZ JEQUIÉ  
**INTERNET** - 25/08/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0241-12/11

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a) RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LANÇAMENTO DO IMPOSTO.** Provada 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). Infrações 01 e 03 caracterizadas. **b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO.** O sujeito passivo 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 02 e 04 caracterizadas. **2. LIVROS FISCAIS. LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC). FALTA DE ENCADERNAÇÃO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA.** Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade. Mantida a Decisão recorrida. **Recurso NÃO PROVIDO.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto em face da Decisão primária que julgou pela total Procedência do Auto de Infração, exigindo do autuado o valor total de R\$65.804,44, acrescido das multas de 70 e 60%, previstas no art. 42, incisos. III e II, “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

O Auto lavrado contra o recorrente em 30/09/09 decorre de cinco infrações, todas objeto do presente Recurso Voluntário, transcritas abaixo:

***Infração 1** - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2008). Demonstrativo à fl. 31. Valor exigido de R\$ 3.525,44 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.*

***Infração 2** - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, calculado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão dos registros de entradas de mercadorias*

*sujeitas ao regime de substituição tributária, mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício fechado (2008). Demonstrativo à fl. 31. Valor exigido de R\$ 1.045,64 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.*

**Infração 3 -** *Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto (2009). Demonstrativo à fl. 12. Valor exigido de R\$ 46.424,89 e multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96.*

**Infração 4 -** *Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, calculado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido produtos de terceiros desacompanhados de documentação fiscal, decorrente da omissão dos registros de entradas sujeitas ao regime de substituição tributária, mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto (2009). Demonstrativo à fl. 12. Valor exigido de R\$ 14.758,47 e multa de 60%, prevista no art. 42, II, “d” da Lei nº 7.014/96.*

**Infração 5 -** *Utilização e / ou apresentação dos livros fiscais fora das especificações de impressão, numeração, costura ou encadernação estabelecidas no RICMS/BA. Refere-se aos Livros de Movimentação de Combustíveis, que foram apresentados em folhas soltas, sem a devida encadernação. Multa de R\$ 50,00, prevista no art. 42, XXII da Lei nº 7.014/96.*

Da apreciação dos argumentos defensivos trazidos pelo autuado, além das contra razões do fiscal autuante, a 4ª JF, à unanimidade, decidiu pela procedência da autuação com os argumentos que transcrevo abaixo:

*“... percebe-se que o defendente não adentrou de forma mais incisiva no mérito da lide, limitando-se a afirmar que os erros relativos aos aspectos extrínsecos do LMC são da exclusiva conclusão do autuante, e que houve leitura em equipamento que se encontrava em manutenção, conforme documento de fl. 164. Tais aspectos, de mérito, serão analisados após o enfrentamento das questões preliminares.*

*Não têm amparo fático ou jurídico os argumentos relativos aos pressupostos de validade do procedimento fiscal, pois o autuante expôs com clareza a fundamentação de fato e de direito, na medida em que descreve as infrações, fundamentando com a indicação dos documentos e demonstrativos respectivos, bem como de seus dados e cálculos, assim como indica o embasamento jurídico. Não foi identificada nenhuma violação ao princípio do devido processo legal ou a quaisquer princípios de direito administrativo ou tributário, em especial os do processo administrativo fiscal, tendo sido observado o direito à ampla defesa e ao contraditório, visivelmente caracterizados nos argumentos abordados na impugnação, na narrativa dos fatos e correspondentes infrações imputadas.*

*Diz-se que o princípio da verdade material é decorrência direta da legalidade, porque o efetivo conhecimento dos fatos é indispensável para que haja a correta observância da legislação aplicável. Não assiste razão ao contribuinte ao afirmar, com base no mencionado princípio, que a técnica de fiscalização adotada foi baseada em meras presunções, tendo inquinado o procedimento de vício insanável. Conforme demonstram os documentos apensados ao processo, o autuante deu início regularmente aos trabalhos fiscais, tendo lavrado o competente Termo de Início de Fiscalização e intimado o contribuinte (fls. 06 e 07). Nessa senda, efetuou leitura no equipamento emissor de cupom fiscal (fl. 08), “trancou” o talonário de notas fiscais modelo 01 (fl. 09) e contou os estoques de combustíveis, na presença e com a assinatura de preposto do sujeito passivo, no dia 30/07/2009 (fl. 10).*

*Na auditoria de estoques, foram computadas as aquisições realizadas através das notas fiscais de entrada (fls. 13 a 18, 32 a 34 e 49 e 50). As saídas de combustíveis foram obtidas através das diferenças entre os valores de fechamento e de abertura dos totalizadores dos bicos (encerrantes) e as perdas foram consideradas, de acordo com a Portaria DNC 26/1992. Os valores de estoques iniciais e finais são os consignados no LMC. Como o levantamento de 2009 foi em exercício aberto, os respectivos estoques finais são os registrados no documento de fl. 10. As entradas sem notas fiscais foram obtidas através da seguinte operação algébrica: (entradas + estoque inicial + ganhos + aferições) – (saídas + estoque final + perdas). Vide fls. 12, 31 e 240.*

*Com relação ao local da lavratura, o parágrafo 1º do art. 39 do RPAF/99 estabelece que o Auto de Infração será lavrado no estabelecimento do infrator, na repartição fazendária ou no local onde se verificar ou apurar o ilícito. Não cabe argumentar, por conseguinte, que restou prejudicado o direito à ampla defesa, a segurança jurídica e a seriedade nas relações entre o Fisco e os contribuintes.*

*Não há previsão legal que determine a necessária intimação do sujeito passivo para prestar esclarecimentos no transcorrer dos trabalhos de fiscalização tributária, de vez que o citado procedimento é regido pelo princípio inquisitivo e o contencioso somente se estabelece quando da lide propriamente dita (seja ela judicial ou administrativa).*

*Mais uma vez, não custa repisar, não houve imputação de responsabilidade tributária a título gratuito, tampouco baseada em indícios ou meras presunções não previstas na legislação, mas, isto sim, foram constatados ilícitos fiscais por meio de técnicas de auditoria legítimas, conforme o que foi acima aduzido.*

*No que se refere ao alegado caráter confiscatório das multas aplicadas e dos acréscimos, verifico que os mesmos estão devidamente previstos nos dispositivos dos artigos 42 e 51 da Lei nº 7.014/96. Impende registrar que tais acréscimos incidem também na restituição de indébito, conforme o art. 33 da mencionada Lei Estadual. Portanto, a exigência é legítima e não há motivos para sua exclusão. Eventual inconstitucionalidade de norma legal não pode ser apreciada por este Conselho, por inexistência de atribuição legal para tanto, consoante determina o art. 167, I do RPAF/99.*

*Nos termos do art. 138-B, II, parágrafo único do RICMS/BA, sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, a partir de 30 (trinta) dias de atraso, incidirão acréscimos equivalentes à taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para títulos federais, acumulada mensalmente até o último dia do mês anterior ao do pagamento, e 1% (um por cento) relativo ao mês em que o pagamento for efetuado. A partir de 1º de janeiro de 2006, também passaram a incidir acréscimos moratórios sobre os débitos reclamados em lançamento de ofício, decorrentes do descumprimento de obrigação tributária acessória.*

*Portanto, fica rejeitada a preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte.*

*No mérito, entendo que o documento de fl. 164, que o autuado denominou “laudo”, não merece ser levado em consideração no presente caso, pois está eivado de inúmeros vícios, que não cabe repetir, posto que minuciosamente detalhados pelo autuante e explicitados no relatório.*

*O defendente não trouxe aos autos elementos comprovantes de que observou as necessárias formalidades referentes ao LMC, pelo que devem ser aplicadas as normas dos arts. 142 e 143 do RPAF/99. A multa aplicada na infração 05, relativa à formalidade extrínseca do LMC, deve ser mantida e em nada influencia os dados constantes do mesmo, pois estes últimos dizem respeito às formalidades intrínsecas, que foram obedecidas, conforme as cópias reprográficas de fls. 63 a 79. Infração 05 caracterizada.*

*Prova da 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). Infrações 01 e 03 caracterizadas.*

*O sujeito passivo 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 02 e 04 caracterizadas.*

*Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração, devendo ser homologados os valores já pagos”.*

Protocolizado Recurso Voluntário colacionado às fls. 266 a 272, o contribuinte vem aos autos para reiterar suas razões da defesa. Preliminarmente, transcreve com todos os seus incisos e parágrafos os artigos 222, 223, 232 e 233 do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, para dizer que “a suposta infração é de todo improcedente, visto ter sido baseada somente no LMC, desprezando os demais livros obrigatórios, como; **ENTRADA; SAÍDA E APURAÇÃO DO ICMS FORAM DESPREZADOS PELA FISCALIZAÇÃO** isto sem levar em conta o livro de inventário o caixa da impugnante, as contas bancárias, então, deveria ser auditado os referidos livros e a contabilidade do autuado, para que fosse confirmado ou não a suposta aquisição de produtos sem o devido documento fiscal como afirma o auditor fiscal e ratificado pelo acórdão ora impugnado”.

Acrescenta que sua irresignação consiste no fato de que não cometeu as infrações de que é acusado, e que esta assertiva se confirmaria se realizada diligência fiscal (perícia).

Assevera que o relator de primeira instância “desconsiderou os argumentos da impugnante e admitiu os argumentos trazidos ao processo pelo Sr. Auditor, cerceando o direito de defesa da impugnante o contraditório e o devido processo legal, quando em seu relatório atentou em tecer comentários relativos a erro de português, sem contudo oportunizar o direito de defesa, através de diligência fiscal para comprovar as Alegações da impugnante de que não houve aquisição de mercadorias sem nota como alegado na suposta infração”.

Afirma que a suposta infração não pode prosperar vez que se funda tão somente na presunção de veracidade. Discorre sobre a legislação tributária para afirmar que “o arbitramento ou a presunção da infração são medidas extremas”, devendo prevalecer à busca da verdade material,

o que alega não ter ocorrido. Nesse sentido, afirma que *“os documentos que prova não só ser improcedente a suposta infração sempre esteve à disposição da autoridade fiscalizadora o que se faz necessário à realização de diligência fiscal para a verdadeira apuração do ICMS acaso devido, considerando que a autuação não passa de arbitramento e ou presunção e que somente se justifica, quando por outro meio não for possível alcançar a base de cálculo do imposto”*. Reitera seu pedido de diligência.

Diz que inobstante os documentos terem ficado a disposição do fiscal autuante, este procedeu a sua fiscalização somente com base no LMC, desprezando os demais livros, o que por se só, torna a infração passível da decretação de improcedência e ou nulidade.

Ainda quanto à forma, afirma que as infrações descritas no Auto de Infração estão confusas *“pois alega ser a impugnante devedora do ICMS por substituição e adquiriu mercadorias desacompanhadas de documento fiscal outra que a impugnante deixou de recolher o imposto por antecipação constatado por meio de levantamento quantitativo, ora então como saber se a base de calculo do imposto relativo às mercadorias que alega ter levantado no estoque físico do autuado incidia o ICMS por substituição e ou por antecipação, no mínimo é estranho ou talvez o nobre auditor tenha sensibilidade extranatural”*.

Acrescenta que o art. 143 do RPAF, indicado pelo relator de Primeira Instância, deixa claro a insubsistência da infração por se tratar de presunção. Transcreve conceito didático de presunção.

Afirma que existem diferenças entre as tipificações do Auto de Infração vez que não entende como o autuante conseguiu separar quais mercadorias existentes no tanque do autuado eram submetidas ao ICMS por antecipação e por substituição. Vale transcrever as palavras do recorrente, que diz que são *“nítidas diferenças entre as formulações do Auto de Infração, pois não se sabe como o auditor fiscal concluiu que as mercadorias existentes nos tanques do autuado umas era submetidas ao ICMS por Antecipação e outras pelo ICMS substituto etc., visto que o mesmo afirma que tal mercadoria fora adquirida desacompanhada de documentos fiscais então como ele soube determinar o que era ICMS por antecipação e o que era ICMS por substituição na condição de responsável solidário”*.

Diz que para qualquer imposição tributária, necessariamente haverá um fato gerador, o que segundo o contribuinte nunca ocorreu, *“pois a documentação existente comprova que não houve ingresso de mercadoria desacompanhada de documento fiscal”*. Assim, não pode o fiscal autuante, de maneira arbitrária, lavrar um Auto de Infração que não se consubstancia na Lei, o fazendo *“simplesmente pela áurea de tributar ‘ALGO’”*.

Por fim, pugna pelo cancelamento do débito fiscal em virtude de sua improcedência e pela realização de diligência fiscal (perícia), onde de logo nomeou seu assistente.

A PGE/PROFIS, através de Parecer da lavra da Dra Maria Dulce Baleeiro Costa, fls. 280, de plano, considera ausentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão do acórdão recorrido, opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário.

Diz que pela análise dos autos, verifica preliminarmente que as alegações de equívocos no levantamento fiscal não foram instruídas com documentos probatórios capazes de comprovar tais argumentos.

Diz que o trabalho do autuante se baseou nos livros de Movimentação de Combustíveis apresentados pelo próprio contribuinte. Acrescenta que *“caso haja erros nos referidos LMC's, cabe a empresa demonstrá-los. Como não houve indicação, nem por amostragem, dos referidos erros, não vejo a necessidade, nem a justificativa para a perícia solicitada”*.

Por fim, relata que na ocasião da informação fiscal o próprio autuante já reconheceu alguns enganos, mas que não influenciaram no resultado final da apuração das entradas de mercadorias sem nota fiscal.

Há nos autos, fls. 282, pedido de parcelamento de débito formulado pelo recorrente. Extratos do SIGAT, fls. 288/289, informando dados referentes ao parcelamento e, por fim, intimação, fls. 292, para dar conhecimento ao contribuinte da interrupção do mesmo parcelamento.

## VOTO

Trata o presente de Recurso Voluntário interposto pelo contribuinte, a rigor do art. 169, inciso I, alínea “b”, do Decreto nº 7.629/99 – RPAF, no sentido de modificar a Decisão da 4ª JFJ deste CONSEF, com o propósito de desobrigá-lo do pagamento do quanto lhe é exigido.

Passo a tratar inicialmente das nulidades suscitadas pelo recorrente que em última análise, segundo o recorrente, advém da fragilidade do levantamento fiscal, da falta de clareza na capitulação das infrações – confusão, e na alegada falta de consideração por parte do Fisco quanto aos elementos trazidos aos autos. Tudo a indicar ofensa aos princípios constitucionais da ampla defesa e do contraditório.

Entendo que o recorrente faz alegações sem quaisquer fundamentos, senão vejamos, por ordem:

1. Não há fragilidade ou inconsistência na lavratura do Auto de Infração, aí incluído o demonstrativo fiscal que foi elaborado com base no LMC do próprio recorrente e notas fiscais de entradas; 2. Não há quaisquer elementos que indiquem que há erro na capitulação das infrações. Neste ponto, registro que o recorrente se insurge confundindo substituição tributária com responsabilidade solidária por ter adquirido mercadoria desacompanhada de documentação fiscal; 3. O recorrente foi notificado de todos os acontecimentos processuais no curso deste PAF, se fazendo presente em todas as fases; 4. A alegada falta de motivação jurídica do lançamento padece de fundamento, pois, todas as infrações encerram a devida fundamentação jurídica, tanto da exigência do imposto quanto da multa, além de trazerem os devidos demonstrativos. Ademais, de maneira mais abrangente, verifico que todas as exigências contidas no art. 39 do RPAF/Ba foram integralmente atendidas, o que por si só já determina afastamento das preliminares suscitadas.

Quanto à solicitação de diligência, entendo que nos autos há elementos suficientes ao convencimento deste julgador, sobretudo porque os demonstrativos fiscais foram elaborados com base no LMC e nas notas fiscais de entradas, documentos que indicam e sustentam a acusação fiscal.

Quanto à nulidade suscitada pelo recorrente em relação à Decisão prolatada em primeiro grau, sob o argumento de que relator *a quo* desconsiderou seus argumentos, admitindo apenas os argumentos trazidos pelo autuante, cerceando o seu direito de defesa, entendo que não merece qualquer guarida, pois, é do julgador a prerrogativa de entender suficientes ou não os elementos trazidos ao PAF para a formação do seu convencimento. No caso em tela, entendo que os elementos colacionados ao PAF são suficientemente robustos para a formação do juízo de valor de qualquer julgador deste CONSEF, motivo pelo qual afasto esta preliminar suscitada pelo recorrente.

Importante ressaltar que a Portaria nº 445 de 08/1998, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécie de mercadoria, em seu art. 10, estabelece, de maneira absolutamente clara a possibilidade da aplicação do referido instrumento fiscal na possibilidade de constatar-se a omissão de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, impondo ao contribuinte a responsabilidade solidária pelo recolhimento do tributo, como se mostra no caso em apreço.

Quanto à discussão do mérito, que em muito se confunde com a preliminar, o recorrente restringe-se à alegação de que o levantamento fiscal feito com base no LMC é insuficiente para se determinar com precisão a infração e a exigência fiscal e, nesse sentido, afirma que considerados os livros de entrada, de saída, de apuração do ICMS, de inventário, além do livro caixa e das suas contas bancárias, restariam elididas as acusações.

Noto que, como bem apontou a representante da PGE/PROFIS, não são trazidos elementos específicos capazes de alicerçar os genéricos argumentos recursais. No caso, deveria o recorrente apontar precisa e especificamente, ainda que por amostragem, onde haveria erro no levantamento fiscal, sob pena de ver seus argumentos enquadrados como simples negativa do cometimento da infração da qual é acusado, o que em nada lhe socorre, pois tais negativas não têm o condão de desonerá-lo, conforme preceitua o art. 143, do RPAF/Ba. Por outro lado, a acusação fiscal esta consubstanciada no Livro de Movimentação de Combustível – LMC do próprio recorrente e notas fiscais de entradas. Aqui, é importante frisar que dentre todos os elementos possíveis à lavratura de Autos de Infração desta natureza, sem sombra de dúvidas, o LMC é o único documento que, por si só, pode sustentar tais Autos, haja vista que, dentre todos, é o único que reúne, em minúcias, toda a movimentação dos estoques, perdas de combustíveis do estabelecimento.

Outro argumento que entendo inócuo é o de que o levantamento fiscal foi feito por presunção, redundando em arbitramento. Neste ponto, dado o fato de que o levantamento fiscal foi elaborado com base nos dados contidos no LMC e nas notas fiscais de entradas, afasta qualquer possibilidade de presunção ou arbitramento em razão dos números trazidos no apanhado fiscal refletirem os números dos documentos fiscais do próprio contribuinte.

Dito isto, e diante do fato de que o recorrente não fez juntada aos autos de documentos e/ou outros elementos que possibilitassem revisão da Decisão recorrida, entendo que não merece qualquer reparo a Decisão de primeira instância e, nessa esteira, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário interposto.

Em razão das informações trazidas ao presente PAF dando conta de parcelamento de débitos, ainda que interrompido, devem ser homologados os valores efetivamente recolhidos pelo recorrente ao erário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298951.0902/09-0**, lavrado contra **MED COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA. (POSTO LUANDA)**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$65.754,44**, acrescido das multas de 70% sobre R\$49.950,33 e 60% sobre R\$15.804,11, previstas no art. 42, incisos III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, XXII, da citada lei, com os acréscimos moratórios estabelecidos na Lei nº 9.837/05, devendo os valores já pagos serem homologados.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de agosto de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ ANTONIO MARQUES RIBEIRO – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA - REPR. DA PGE/PROFIS