

A. I. Nº - 002207.3971/08-2  
AUTUADO - ESR – COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.  
AUTUANTE - DANIEL ANTONIO DE JESUS QUERINO  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 07. 06. 2011

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0147-01/11**

**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, 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 desacompanhada de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Contribuinte elide parcialmente as acusações. Refeitos os cálculos com a revisão fiscal realizada pela ASTEC/CONSEF. Reduzidos os valores exigidos. Infrações parcialmente subsistentes. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO NO REGISTRO DE ENTRADAS. MULTA. **a)** MERCADORIAS SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. **b)** MERCADORIAS NÃO SUJEITAS À TRIBUTAÇÃO. Descumprimento de obrigações acessórias. Multas de 10% e 1% sobre o valor comercial das mercadorias não escrituradas. Infrações reconhecidas. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 12/06/2008, exige do autuado crédito tributário no valor de R\$ 514.604,12, em decorrência do cometimento das seguintes infrações à legislação do ICMS:

1. Falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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 por espécie de mercadorias, no exercício de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 401.587,70, acrescido da multa de 70%. Consta que foi efetuado levantamento quantitativo de estoque no exercício fechado de 2004, constatou-se omissão de entradas de mercadorias nas seguintes quantidades: omissão de entradas de 41.308 litros de álcool hidratado; 488.250 litros de gasolina comum; 163.286 litros de gasolina aditivada e 59420 litros de óleo diesel aditivado;

2. Falta de recolhimento de 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 deduzida a parcela do imposto calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, no exercício de 2004, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 112.894,42, acrescido da multa de 60%;

3. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria não tributável sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de março de 2004, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 55,51, correspondente ao percentual de 1% do valor comercial da mercadoria;

4. Deu entrada no estabelecimento de mercadoria tributável sem o devido registro na escrita fiscal, no mês de março de 2004, sendo imposta multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$ 66,49, correspondente ao percentual de 10% do valor comercial da mercadoria.

O autuado, através de advogado legalmente constituído, apresentou defesa (fls. 117 a 129), consignando que se trata de pessoa jurídica que atua exclusivamente no ramo de venda a varejo de combustíveis e lubrificantes (posto de gasolina), tendo sido autuado pelo Fisco sob o fundamento de omissão de entrada de mercadorias tributáveis no seu estabelecimento.

Salienta que se depreende do Auto de Infração que o autuante chegou a esta conclusão através de análise e levantamento de estoque da empresa, bem como outros documentos, presumindo ter ocorrido a entrada de mercadorias na empresa sem a devida nota fiscal.

Frisa que conforme já argumentado no momento da fiscalização, somente adquire combustível proveniente da Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga S.A., em virtude de contrato de exclusividade, o qual diz fará juntar aos autos ainda dentro do prazo de instrução. Acrescenta que, como reza no referido contrato e como é de conhecimento praticamente de todos, o posto de combustível deve manter a fidelidade a uma “bandeira”, identificada na sua fachada e em todos os aspectos visuais e documentos, representando a Distribuidora com a qual o Revendedor mantém contrato, e somente de tal distribuidor pode adquirir qualquer combustível. Destaca que tal situação é também norma imperativa da Agência Nacional de Petróleo, que visa com isso manter um maior controle sobre a origem do combustível comercializado nos postos.

Afirma que o autuante considerando que as notas fiscais que lhe foram apresentadas eram insuficientes para justificar o volume de combustível adotou a mencionada presunção a partir de outras informações constantes dos registros contábeis e comerciais da empresa, como o Livro de Movimentação de Combustível – LMC e os relatórios de operação das bombas.

Alega que não adquire mercadoria sem nota fiscal, assim como não venderia o fornecedor Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga S.A, sendo que, a notória ausência dos referidos documentos foi justificada pelo extravio destes, fato este devidamente comunicado ao autuante e formalizado através da declaração cuja cópia acompanhou o Auto de Infração à fl. 18.

Registra que o Auto de Infração acusa a omissão de entrada de 41.308 litros de álcool, 488.250 litros de gasolina comum, 163.286 litros de gasolina aditivada e 59.420 litros de óleo diesel, contudo, a constatação fática de efetiva ausência de registro no livro de Registro de Entradas diz respeito a apenas quatro notas fiscais, as quais estavam na empresa e foram disponibilizadas para o autuante juntamente com outras.

Consigna que a ausência de registro dessas mencionadas quatro notas no livro Registro de Entradas foi tão-somente por lapso dos prepostos da empresa, sendo que o volume de produto nelas constante é insignificante no bojo do volume total comercializado durante o ano de 2004 para que se pudesse presumir ser uma prática da empresa. Acrescenta que a omissão interpretada pelo autuante diz respeito tão-somente ao fato de ter sido feita uma apuração através de levantamento quantitativo de estoques em comparação com o movimento de combustível através dos registros existentes nas bombas.

Realça que tanto a infração 01 como a infração 02 tratam da exigência de ICMS sobre as mercadorias supostamente adquiridas de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, porém, como já ressaltado e como comprovado com os documentos anexos, tal ilação é indevida, pois os próprios registros contábeis da empresa demonstram a regular aquisição do combustível e o recolhimento dos tributos, não sendo admissível que se autue a empresa para novamente recolher tributos que recolheu e, pior, recolher imposto que seria devido por terceiros.

Observa que uma vez lavrado o Auto de Infração e estando transcorrendo o prazo de defesa, conseguiu obter junto à Cia. Brasileira de Petróleo Ipiranga cópias de todas as notas fiscais emitidas pela mesma no ano de 2004 para a ESR – Comércio de Combustíveis e Serviços Ltda., as quais já se encontram devidamente arquivadas na sede da empresa e são ora apresentadas para a competente averiguação e demonstração da veracidade dos argumentos expostos, com vistas à demonstração da verdade material que certamente prevalecerá.

Ressalta que não se exime de eventuais erros efetivamente cometidos, razão pela qual não impugna as infrações 03 e 04, pois constatou que houve realmente a ocorrência dos fatos ali apontados, contudo, reafirma que não houve aquisição de qualquer quantidade de produto sem o competente documento fiscal e, obviamente, sem o recolhimento dos tributos devidos, conforme demonstram as notas fiscais ora apresentadas.

Sustenta que a confrontação das notas fiscais juntadas com as informações constantes do LMC e dos demais registros da empresa demonstram que não houve a alegada omissão de entrada, bastando o cotejo das mesmas, devidamente listadas na planilha anexa, para se perceber o descabimento da autuação.

Salienta que o autuante não considerou as compras adquiridas e registradas nos livros LMC e Registro de Entradas, no período de janeiro a dezembro de 2004, em razão de a empresa ter deixado de apresentar os documentos fiscais apropriados, porém, para rechaçar os cálculos utilizados na autuação, adotou o mesmo procedimento, contudo, considerando as entradas, ganhos, perdas e aferições demonstrados nos LMC's com os registros no Livro de Entrada, concluindo-se das planilhas e dos documentos anexados que toda a movimentação do LMC bate com as notas ora apresentadas, bem como que todos os registros de entrada foram devidamente realizados, devendo o Auto de Infração ser considerado improcedente.

Observa que não está dizendo que o autuante agiu com arbitrariedade ou com abuso, mas unicamente que desconsiderou os registros outros que a empresa possuía pelo simples fato de não possuir as notas fiscais para comprovar o registro da aquisição regular de combustível, presumindo a omissão de entrada. Acrescenta que caso tivesse oportunizado a apresentação posterior das notas fiscais que foram agora obtidas junto à empresa Ipiranga, o resultado da fiscalização certamente seria outro, pois a verdade material emergiria dos documentos e prevaleceria a afirmação sempre feita de que a empresa não adquire combustível ou lubrificantes sem nota fiscal.

Prosseguindo, diz que a busca da verdade material deve prevalecer em relação à mera presunção embasada numa eventual irregularidade formal, não se podendo olvidar que a atividade fiscalizatória está jungida aos princípios gerais do procedimento administrativo, como o princípio da legalidade objetiva, o princípio da vinculação e, com destaque para o presente caso, o princípio da verdade material. Invoca e reproduz o art. 2º do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal do Estado – RPAF/99, bem como lição de James Marins, nesse sentido. Assevera que este é o caso que ora se apresenta, tendo em vista que todos os documentos que instruem a impugnação demonstram que o autuante não considerou os lançamentos feitos no livro de Movimentação de Combustível – LMC e nos demais registros de entrada e saída da empresa por não estarem devidamente lastreados em notas fiscais comprobatórias da aquisição lícita e regular do combustível que comercializa.

Ressalta que para os mais abalizados tributaristas, a presunção, mesmo autorizada na lei, não se sobrepõe à verdade efetivamente demonstrada. Destaca que a presunção se insere no campo da

prova, assim entendida como o ato de demonstrar que ocorreu ou deixou de ocorrer determinado evento, representando uma prova indireta, partindo-se de ocorrências de fatos secundários, que apontam para o fato principal, necessariamente desconhecido, mas relacionado diretamente ao fato conhecido. Cita e transcreve ensinamentos de Alfredo Augusto Becker e Leonardo Sperb de Paola.

Salienta que a presunção legal autorizada através do art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, que estabelece que a ocorrência de entradas de mercadorias não contabilizadas, autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalva ao contribuinte a prova da improcedência da presunção, o que faz neste momento com toda a segurança.

Afirma que no caso em apreço, as notas fiscais, bem como as planilhas anexadas, demonstram com a força de verdade material que a presunção utilizada pelo fiscal não corresponde à realidade da ocorrência no campo dos fatos.

Frisa que com o levantamento ora feito e com as notas ora apresentadas constata-se que houve algumas omissões de saídas, provavelmente por lapsos, sobre as quais não se recusa a pagar os tributos e encargos incidentes, mas que nem de longe chegam ao elevado valor apontado no Auto de Infração.

Salienta que resta patente que a empresa não agiu, em momento algum, com dolo ou má-fé, nem com intenção de burlar a legislação vigente, pois informou o tempo todo que as aquisições foram feitas da forma correta e procurou manter a escrituração contábil, especialmente o Livro de Movimentação de Combustível, sempre com as informações corretas, municiando a Fiscalização com todas as informações e documentos solicitados, malgrado o extravio de alguns deles.

Conclui requerendo a improcedência do Auto de Infração, assim como protesta pela produção de toda e qualquer prova em direito permitida, especialmente a juntada de outros documentos, diligências, e outras, se a tanto se mostrar necessário.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 575 a 578, na qual contesta os argumentos defensivos, afirmando que as cópias das notas fiscais apresentadas pelo autuado depois de várias intimações e após a lavratura do Auto de Infração têm o atestado do tabelionato. Acrescenta que as notas fiscais de entrada estão em sua maioria inelegíveis, constando à fl. 18, uma declaração de extravio das mesmas, nos meses de janeiro abril, junho, julho e agosto de 2004. Diz que o autuado não impugnou as infrações 02 e 03. Alega que o impugnante argumenta que apenas quatro notas fiscais não foram registradas, no caso, as Notas Fiscais nºs 217099, 217236, 205360 e 205397, que não constam do livro Registro de Entradas.

Finaliza mantendo a autuação.

A 1ª JJF, converteu o processo em diligência à SAT/COPEC(fl. 581), a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para apurar, em relação aos itens constantes do levantamento de estoque, o preço médio praticado pela refinaria/usina, conforme o produto, no último mês de cada período fiscalizado, considerando as respectivas MVAs. Foi solicitado, ainda, que em seguida, o processo fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF, para que diligente revisor efetuasse a apuração do imposto, com base nos dados levantados pela COPEC, efetuando os ajustes e correções, apresentando novos demonstrativos de débito para as infrações 01 e 02.

O diligente da SAT/COPEC se pronunciou (fls. 585/586), apresentando os preços praticados pela Refinaria (Petrobrás), referentes à gasolina e óleo diesel, no período de 26/11/2004 a 09/09/2005, bem como do álcool hidratado do mesmo período, contudo, esclarecendo que a partir de 16/08/2004, a base de cálculo do álcool hidratado passou a ser definida através de preço médio ponderado ao consumidor final (PMPF).

Através do Parecer ASTEC Nº 22/2010, a ilustre diligente Maria do Socorro Fonseca de Aguiar esclareceu que, após confrontar os documentos e demonstrativos anexos aos autos e demais documentos apresentados pelo autuado, assim como os ajustes nos cálculos apurados pelo autuante

está apresentando demonstrativos de débito referentes às infrações 01 e 02, passando a infração 01 para o valor de R\$ 4.497,70 e a infração 02 para o valor de R\$ 2.044,14.

Intimado para ciência do resultado da diligência o autuado se manifestou à fl. 624, acatando o resultado apresentado, inclusive requerendo que seja emitido o DAE para pagamento.

O autuante acusou a ciência do Parecer ASTEC(fl. 633) contudo, não se pronunciou.

## VOTO

Trata o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de quatro infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, dentre as quais este reconhece as infrações 03 e 04 e impugna as infrações 01 e 02.

No que concerne às infrações impugnadas – 01 e 02 – verifico que dizem respeito, respectivamente, a falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, e falta de recolhimento por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, tendo a apuração sido realizada mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias em exercício fechado.

Observo que o autuado exerce a atividade de comércio varejista de combustíveis, situação na qual invariavelmente deve receber as mercadorias adquiridas acompanhadas de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação tributária. Contudo, no presente caso, exige-se corretamente o imposto devido, por solidariedade, bem como o ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), haja vista a constatação de falta de registro, em sua escrituração, de entradas de combustíveis, ocorridas em seu estabelecimento.

As irregularidades apontadas no Auto de Infração foram detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques dos produtos álcool hidratado, gasolina comum, gasolina aditivada e óleo diesel, com base nos registros constantes no LMC escriturado pelo contribuinte, nas notas fiscais de entradas que foram apresentadas no momento da fiscalização e no livro Registro de Entradas, tendo sido apuradas quantidades de entradas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis no exercício fechado de 2004.

A 1<sup>a</sup> JJF, considerando as alegações defensivas e no intuito de alcançar a verdade material, converteu o processo em diligência à SAT/COPEC, a fim de que fosse designado Auditor Fiscal para apurar, em relação aos itens constantes do levantamento de estoque, o preço médio praticado pela refinaria/usina, conforme o produto, no último mês de cada período fiscalizado, considerando as respectivas MVAs. Na mesma diligência foi solicitado que após o atendimento a COPEC encaminhasse o processo à ASTEC/CONSEF, para que diligente revisor efetuasse a apuração do imposto, com base nos dados levantados pela COPEC e documentos acostados aos autos tanto pelo autuante quanto pelo impugnante, efetuando os ajustes e correções, apresentando novos demonstrativos de débito para as infrações 01 e 02.

Conforme o Parecer ASTEC Nº 22/2010, a ilustre diligente após realizar revisão fiscal confrontando os elementos apresentados pelo impugnante com o levantamento levado a efeito pelo autuante e utilizando os dados fornecidos pela COPEC, apurou e apresentou os valores efetivamente devidos nas infrações 01 e 02, respectivamente, R\$ 4.497,70 e R\$ 2.044,14, conforme demonstrativos de débitos que elaborou à fl. 589.

Diante do exposto, considero as infrações 01 e 02 parcialmente subsistentes, passando a exigência do ICMS devido pelo autuado na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhada de documentação fiscal de R\$ 401.587,70 para R\$ 4.497,70, e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo de R\$ 112.894,42 para o valor de R\$ 2.044,14, conforme demonstrativos de débitos à fl. 589.

No que concerne às infrações 03 e 04, conforme dito acima, o autuado reconheceu as irregularidades apontadas, sendo, portanto, integralmente subsistentes.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **002207.3971/08-2**, lavrado contra **ESR – COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E SERVIÇOS LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$6.541,84**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 4.497,70 e de 60% sobre R\$ 2.044,14, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos III e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas por descumprimento de obrigação acessória no valor total de **R\$122,00**, previstas no artigo 42, incisos IX e XI do mesmo Diploma legal, e dos acréscimos moratórios, conforme disciplina a Lei nº 9.837/05.

Esta Junta de Julgamento Fiscal recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169 inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF//99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 23 de maio de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE/RELATOR

ÁLVARO BARRETO VIEIRA - JULGADOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA - JULGADOR