

**A.I. Nº** - 269102.0001/11-0  
**AUTUADO** - POSTO GUARUJÁ LTDA.  
**AUTUANTE** - OSVALDO SÍLVIO GIACHERO  
**ORIGEM** - INFAZ GUANAMBI  
**INTERNET** - 26. 07. 2011

## **1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF Nº 0213-01/11**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA.** Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria já saiu sem tributação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. **Infrações caracterizadas. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE ENTRADAS. MERCADORIAS NÃO TRIBUTÁVEIS E TRIBUTÁVEIS.** Descumprimento de obrigação acessória. Multa de 1% e de 10% do valor comercial das mercadorias não escrituradas. **Infrações caracterizadas. 3. ARQUIVOS MAGNÉTICOS. USUÁRIO DE PROCESSAMENTO DE DADOS. FALTA DE ENTREGA DE ARQUIVO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA.** Infração subsistente. Afastada as preliminares de nulidade. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração lavrado em 01/03/2011, exige ICMS e multas por descumprimento de obrigações acessórias, no total de R\$72.825,03, em decorrência das seguintes irregularidades:

1- Falta de recolhimento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado 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 por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2006 e 2007. Foi lançado imposto no valor de R\$ 11.883,20, mais multa de 60%.

2- 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 de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo por espécie de mercadorias nos exercícios fechados, 2006 e 2007. Foi lançado imposto no valor de R\$ 43.052,83, mais multa de 70%.

3- Omissão de operações saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurada

mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias nos exercícios fechados de 2006 e 2007. Foram aplicadas multas por descumprimento de obrigação tributária acessória no valor total de R\$ 100,00.

4- Deu entrada no estabelecimento de mercadorias não tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de fevereiro, maio e dezembro de 2006 e janeiro de 2007. Foi aplicada multa no valor de R\$ 380,24, equivalente a 1% do valor das mercadorias não registradas.

5- Deu entrada no estabelecimento de mercadorias tributáveis sem o devido registro na escrita fiscal, nos meses de março e dezembro de 2006. Foi aplicada multa no valor de R\$ 848,76, equivalente a 10% do valor das mercadorias não registradas.

6- Deixou de entregar arquivos magnéticos, nos prazos previstos na legislação, os quais deveriam ter sido enviados via internet através do programa Transmissão Eletrônica de Dados – TED, omissão de entrega do arquivo, nos meses de janeiro a dezembro de 2006. Foi aplicada multa mensal no valor de R\$ 1.380,00, totalizando R\$ 16.560,00.

O autuado apresentou defesa (fls. 497 a 512) e, referindo-se às infrações 1 e 2, afirma que as acusações não têm amparo legal, uma vez que os seus estoques de combustíveis estão em consonância com as entradas e saídas de mercadorias, como consta nos seus livros Registro de Inventário e LMC.

Explica que é revendedor exclusivo da BR – Petrobrás Distribuidora S.A. e jamais adquiriu combustíveis de terceiros, mesmo porque tal prática vem de encontro às regras da referida distribuidora. Diz que, conforme a auditoria fiscal realizada, todas as entradas de combustíveis foram procedentes da Petrobrás Distribuidora.

Afirma que não se pode tributar mero erro de registro, sob pena de tributar uma mesma operação mais de uma vez. Diz que o seu setor de faturamento registrou equivocadamente uma mesma saída duas vezes. Esclarece que, por imposição legal, toda vez que emite uma nota fiscal é também emitido um cupom fiscal e, no entanto, o seu setor de faturamento registrou esses dois documentos fiscais separadamente. Diz que, assim, as saídas lançadas no livro Registro de Saídas foram duplicadas, ao passo que no LMC foram escrituradas corretamente. Aduz que no exercício de 2007 não foi constatada qualquer irregularidade nos estoques, o que diz comprovar que a diferença apurada não passa de mero erro de registro.

Sustenta que a apuração de diferenças de estoques trata-se de uma presunção de entrada de mercadorias desacompanhadas de documentos fiscais sem qualquer indício de prova e sem a utilização do sistema CFAMT.

Menciona que os fatos geradores do ICMS só podem decorrer da realização de todos os aspectos previstos e tipificados na norma de incidência, de forma que o tributo só incida sobre fatos reais, acompanhados de prova da ocorrência do fato gerador. Destaca que o desconhecimento dessa realidade fática põe em risco a validade da tributação pretendida. Diz que não há provas das acusações, discorre sobre o instituto da presunção e frisa que não se pode cobrar imposto com base em pura presunção, como diz ter ocorrido no caso em análise.

Assevera que o autuante utilizou a mentalidade equivocada de que o indício seria suficiente para a lavratura de Auto de Infração com base em “papeluchos” sem validade jurídica, transferindo para o autuado a obrigação de comprovar a sua inocência, invertendo, assim, o ônus da prova. Frisa que, nos termos do disposto no art. 333, inc. I, do Código de Processo Civil, o ônus da prova incumbe a quem alega. Aduz que a hipótese de inversão do ônus da prova no direito tributário se opera quando, por transferência, compete ao sujeito passivo provar que não houve o fato infringente, sendo que essa inversão se origina de uma presunção legal relativa.

Prosseguindo em sua defesa, o autuado discorre sobre obrigações tributárias, transcreve dispositivos do Código Tributário Nacional e doutrina. Em seguida, diz que a sua contabilidade, feita de acordo com as normas pertinentes e por meio de profissional habilitado, não deixa dúvida quanto ao

registro dos atos de comércio praticados no período fiscalizado. Destaca que foram devidamente cumpridas as suas obrigações tributárias. Assevera que o autuante não observou as regras insertas no art. 113 do CTN (Código Tributário Nacional), maculando de nulidade a autuação e, portanto, o Auto de Infração deve ser declarado nulo, o que requer.

No que tange às infrações 3, 4, 5 e 6, afirma que tem bons antecedentes e, portanto, a aplicação de penalidades fixas vem de encontro com os princípios da equidade e da razoabilidade. Diz que não há nos autos provas de que agiu com dolo, má-fé ou simulação nos exercícios fiscalizados e, assim, as multas podem ser canceladas ou reduzidas, a teor do disposto no §7º do art. 42 da Lei nº 7.014/96, que transcreveu. Menciona que esse dispositivo legal se ajusta ao caso em análise, já que não existe a presença do tipo penal indicado e nem houve falta de recolhimento de imposto.

Tece considerações sobre o princípio da razoabilidade, diz que o autuante deveria ter considerado os registros da sua escrita contábil e cita doutrina. Frisa que o autuante descumpriu o princípio da razoabilidade, uma vez que não há proporcionalidade entre as suas alegações e os fatos emergentes de sua contabilidade, ou seja, não há diferenças de estoques. Sustenta que por essa razão o Auto de Infração deve ser julgado nulo, o que requer.

Discorre sobre o poder vinculado e sobre o princípio da estrita legalidade e cita farta doutrina. Diz que o autuante não poderia dar a lei interpretação extensiva, em obediência ao princípio da legalidade e da segurança jurídica.

Invoca o princípio da verdade real e cita doutrina e, em seguida, afirma que a Fazenda Pública Estadual não poderá lhe condenar sem que antes extraia de sua contabilidade a verdade real dos fatos ocorridos no período fiscalizado.

Às fls. 513 a 759 dos autos, foram acostados ao processo fotocópia de Alteração Contratual, de comprovantes de inscrição cadastral estadual e federal, de Livros de Movimentação de Combustíveis e de livros Registro de Entradas.

Ao finalizar sua peça defensiva, o autuado solicita que, em relação às infrações 1 e 2, seja afastada a presunção de aquisição de mercadorias de terceiros sem documentação fiscal. Pede que, quanto às infrações 3, 4, 5 e 6, seja aplicado os princípios citados na defesa, com o cancelamento ou a redução das penas. Requer que as alegações de defesa sejam interpretadas de boa-fé, que se aplique penalidade fixa para o erro de registro citado na defesa. Pede que seja decretada a improcedência parcial do Auto de Infração em comento. Protesta por todos os meios de prova admitidos em direito.

O autuante presta a informação fiscal (fls. 764 e 765) e, após fazer uma síntese da defesa, afirma que os levantamentos quantitativos de estoques que embasaram as infrações 1 e 2 estão baseados unicamente no somatório das notas fiscais de entradas, no somatório das saídas constantes nas notas fiscais e cupons fiscais e nos inventários inicial e final de cada exercício fiscalizado.

Diz que os argumentos trazidos na defesa já foram considerados durante a realização da auditoria fiscal, a qual constatou que as somas das saídas, compensadas pelas oscilações dos inventários, ultrapassam a soma das entradas.

Sustenta que foi realizado um cotejo entre os cupons fiscais e as notas fiscais de saídas de combustível, eliminando as duplicidades e os esquecimentos da fixação dos cupons à nota fiscal. Frisa que o rol das notas fiscais de saídas não possui equivalência nos cupons fiscais e, portanto, não há duplicidade no levantamento das saídas.

Ressalta que a defesa apresentada se esquia de trabalhar com números, bem como de indicar qual a nota ou cupom fiscal foi contabilizado em duplicidade. Aduz que a defesa alardeia sua contabilidade e seus livros fiscais, sem observar que o seu LMC está eivado de erros, razão pela qual foi abandonado na auditoria, para se nortear nas notas fiscais de entradas e de saídas, nos cupons fiscais e nos estoques inicial e final de combustíveis.

Quanto às infrações 3, 4, 5 e 6, o autuante assevera que as multas indicadas na autuação estão previstas no RICMS-BA, que a defesa não traz um único fato que enseje a dispensa ou redução das referidas multas. Sustenta que, com base nos princípios citados na defesa e em respeito aos demais contribuintes do ramo varejista de combustíveis, as multas indicadas na autuação devem ser mantidas inalteradas.

## VOTO

Em sua defesa, o autuado suscita a nulidade do lançamento, argumentando que a sua contabilidade foi registrada de acordo com as normas pertinentes e que o autuante não observou as regras insertas no artigo 113 do Código Tributário Nacional.

Esse argumento defensivo não é capaz de nulificar o Auto de Infração, pois os ilícitos fiscais imputados ao autuado estão comprovados pelos levantamentos quantitativos de estoques, os quais indicam a ocorrência de operação de entradas de combustíveis desacompanhadas da devida documentação fiscal. Trata-se, portanto, de um roteiro de auditoria fiscal totalmente desenvolvido com base na escrita fiscal do contribuinte. Se o autuado tinha na sua escrita contábil algum elemento de prova capaz de desconstituir as infrações que lhe foram imputadas, ele deveria ter trazido ao processo tais provas, o que não foi feito. Ademais, há que se salientar que a escrita contábil, em princípio, deve coincidir com a escrita fiscal. Dessa forma, afasto essa preliminar de nulidade.

Na defesa também é argüida a nulidade do Auto de Infração, sob o argumento de que o autuante deixou de observar o princípio da razoabilidade, já que deveria ter considerado os registros da escrita contábil do estabelecimento fiscalizado. O defendente diz que, de acordo com a sua contabilidade, não há qualquer diferença de estoque.

Afasto essa arguição de nulidade, uma vez que o levantamento quantitativo de estoque é um típico roteiro de auditoria fiscal baseado na quantificação das entradas, das saídas e dos estoques. Conforme já dito acima, se a escrita contábil do autuado tinha algum elemento de prova capaz de elidir as diferenças apuradas nos levantamentos quantitativos, cabia ao autuado trazer essas provas ao processo, o que não foi feito nem mesmo por amostragem. Não houve, portanto, qualquer inobservância do princípio da razoabilidade, nem da legalidade, nem da segurança jurídica e nem da verdade material.

No mérito, observo que as infrações 1 e 2 tratam da falta de recolhimento de ICMS em decorrência de omissão de operações de entradas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária (combustíveis), tendo sido as irregularidades apuradas mediante a realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécies de mercadorias, nos exercícios fechados de 2006 e 2007.

O autuado alega que as diferenças apuradas decorreram de mero erro de registro das operações, tendo em vista que cada operação de saída acobertada por nota e por cupom fiscal foi considerada como sendo duas saídas distintas, superestimando, assim, as operações de saídas.

Ao se examinar a relação das saídas de mercadorias (fls. 92 a 348), constata-se que não houve a dúplice contagem citada na defesa. Ademais, há que se ressaltar que o autuado não apresentou um único exemplo de duplicidade na contagem das operações de saídas. Não se pode olvidar que, nos termos do art. 123, do RPAF/99, é assegurado ao sujeito passivo o direito de fazer a impugnação do Auto de Infração, devendo a defesa ser acompanhada das provas que o contribuinte tiver, inclusive levantamentos e documentos referentes às suas alegações, haja vista que a simples negativa de cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de veracidade da autuação fiscal, conforme previsto no art. 143, do mesmo Regulamento. No sentido, o disposto no artigo 142, do citado Regulamento, estabelece que a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.

O autuado alega que as exigências fiscais feitas nesses dois itens do lançamento estão baseadas em presunção. Com o devido respeito, esse argumento defensivo está equivocada, haja vista que essas duas infrações estão, em verdade, respaldadas em levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria, o qual demonstra algebricamente a movimentação dos estoques do estabelecimento fiscalizado. Não se trata, portanto, de hipótese de inversão de ônus da prova. Por outro lado, o fato de ser a Petrobrás Distribuidora a fornecedora exclusiva do autuado não elide as diferenças apuradas nos levantamentos quantitativos realizados.

Face à constatação das diferenças comprovadas pela Auditoria de Estoque (infrações 1 e 2) e por ser mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, o art. 10, I, da Portaria nº 445/98, determina que deve ser exigido o pagamento:

- a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada da documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V);
- 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, 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”).
- c)

Assim, constata-se que o autuante observou as determinações contidas na citada Portaria, não sendo pertinente o argumento defensivo em relação ao procedimento na apuração do imposto devido, estando correta a apuração da base de cálculo, uma vez que o art. 10, I, alíneas “a” e “b” da Portaria nº 445/98 determina a cobrança do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário e a cobrança do imposto devido por antecipação tributária.

Com base na explanação acima, considero correto o procedimento do auditor autuante, estando caracterizadas as infrações 1 e 2.

As infrações 3, 4, 5 e 6 foram tratadas em conjunto na defesa e, por esse mesmo motivo, apreciarei os argumentos defensivos em conjunto.

Em sua defesa, referindo-se a esses itens do lançamento, o autuado afirma que tem bons antecedentes, que a aplicação de penalidade fixa vai de encontro com os princípios da equidade e da razoabilidade. Diz que não há provas de que tenha agido com dolo, fraude ou simulação ou que tenha havido falta de recolhimento de imposto. Solicita que as multas sejam canceladas ou reduzidas, ao teor do disposto no § 7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96.

Inicialmente, observo que o autuado não nega o cometimento das infrações, limitando-se a solicitar a redução ou dispensa das multas. Dessa forma, as infrações estão caracterizadas.

Quanto ao pedido de redução ou dispensa das multas, observo que no mesmo período abarcado pelas infrações 3 a 6 foram apuradas infrações que resultaram em falta de pagamento do imposto (infrações 1 e 2). Além disso, não vislumbro nos autos como se afirmar que irregularidades descritas nas infrações 3, 4, 5 e 6 não tenham implicado falta de recolhimento de ICMS. Por entender que nos autos não estão presentes as condições exigidas no §7º do artigo 42 da Lei nº 7.014/96, considero que as multas indicadas nesses itens do lançamento não devem ser dispensadas e nem reduzidas.

Voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269102.0001/11-0**, lavrado contra **POSTO GUARUJÁ LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$54.936,03**, acrescido das multas de 70% sobre R\$43.052,83 e de 60% sobre R\$ 11.883,20,

previstas no art. 42, III, e II, “d”, respectivamente, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além de multas por descumprimento de obrigação tributária acessória, no valor total de **R\$17.889,00**, previstas nos incisos XXII, XI, IX e XIII-A, “i”, do mesmo diploma legal e dos acréscimos moratórios correspondentes, conforme estabelecido pela Lei nº 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 13 de julho de 2011.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – JULGADOR