

PROCESSO - A. I. N° 269141.0011/03-0  
RECORRENTE - PEDRO BATISTA DE SOUZA & CIA. LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJJ n° 0076/01-04  
ORIGEM - INFRAZ VALença  
INTERNET - 29/10/2004

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0289-12/04

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS (FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA – IMPOSTO PAGO PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA). Houve descumprimento de obrigação acessória. No entanto, a multa foi aplicada em duplidade. O fato de a fiscalização adotar dois critérios, apurando parte do débito por exercício fechado e parte por exercício aberto, não significa que o contribuinte cometeu dois ilícitos. A infração é uma só. Mantida apenas uma das penas imputadas. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIRO SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Fatos demonstrados, nos autos, através de levantamentos regulares. Explicações insatisfatórias do sujeito passivo, que se limita a alegar erros de escrituração. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Mantido o lançamento. Não justifica a diferença apurada a mera alegação de erros escriturais. 2. LIVROS FISCAIS. LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS (LMC). EXTRAVIO. MULTA. Refeitos os cálculos, para adaptar a multa ao fato concreto. Afastada a preliminar de decadência. Recurso PARCIALMENTE PROVIDO. Vencido o voto do relator em relação à infração 5. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário impetrado contra Decisão que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em lide, lavrado em 4/11/2003, para apurar os seguintes fatos:

1. omissão de registro de operações de saídas de mercadorias não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias [descumprimento de obrigação acessória], sendo aplicada a multa de R\$ 50,00;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento

quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, lançando-se o imposto no valor de R\$ 16.871,09, com multa de 70%;

3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiro sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, lançando-se o imposto no valor de R\$ 7.011,63, com multa de 60%;
4. omissão de registro de operações de saídas de mercadorias não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias [descumprimento de obrigação acessória], sendo aplicada a multa de R\$ 50,00;
5. extravio do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), com os lançamentos correspondentes aos exercícios de 1998 a 2001, sendo aplicada multa de R\$ 20.240,00.

O contribuinte defendeu-se alegando que as diferenças apuradas nos itens 2 e 3 do Auto de Infração decorrem de enganos ocorridos no preenchimento do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Nega que tivesse havido omissões de entradas. Alega que o fiscal se valeu dos dados equivocados do referido livro, quando poderia ter checado os dados corretos. Apresentou anexos com demonstrativos que diz serem baseados nas “vendas no bico” no tanque nº 2, que corresponde ao de óleo diesel, compreendendo os bicos 1 e 2, de forma individualizada, abrangendo todo o exercício de 2002 (levantamento diário). Argumenta que, como a soma das vendas acusadas nos referidos bicos 1 e 2 totaliza 331.545 litros de óleo diesel, no citado exercício, e tendo em vista que as saídas apuradas pelo fiscal são de 331.550,5 litros, não há omissão de entradas, mas sim omissão de saídas de 5,5 litros. Segundo o autuado, as saídas apuradas nos demonstrativos por ele apresentados são corroboradas pelas Notas Fiscais emitidas pela empresa. Alega que as imprecisões havidas no preenchimento do LMC, no que concerne aos registros de “fechamento” e “abertura”, são frutos de falha humana, constituem erro material, não havendo prejuízo para o erário estadual, haja vista que os valores reais das vendas nos bicos estão declarados nas notas fiscais correspondentes. Protesta que a empresa não pode ser responsabilizada por imposto em razão de erro escritural, porque equívoco na escrituração de livro não é fato gerador de ICMS. Transcreve ementas de acórdãos do TRF e do Conselho de Contribuintes federal. Pondera que, no máximo, seria o caso de aplicar-se uma penalidade fixa pelo descumprimento de obrigação acessória, caso houvesse previsão legal nesse sentido. Pede que as imputações consubstanciadas nos itens 2 e 3 sejam declaradas improcedentes.

No tocante ao 5º item, a defesa alega, como preliminar, que teria havido a decadência do direito do fisco estadual de exigir a apresentação do livro em questão relativamente ao período anterior a 4/11/1998, haja vista a regra dos arts. 195, parágrafo único, e 173 do CTN. Transcreve lição de Luciano Amaro acerca do instituto da decadência, bem como ementas de acórdãos do STJ e do Conselho de Contribuintes federal.

No mérito – quanto ao item 5 –, o autuado alega que no dia 19/11/2001 houve um assalto no seu estabelecimento, ocasião em que foram roubados objetos, dinheiro e documentos, inclusive os LMCs da empresa. Alega que não pode responder pelos livros que foram extraviados sem que para isso tivesse contribuído. A defesa apega-se ao sentido do vocábulo “extraviar”, argumentando que o extravio conta com a participação do sujeito, seja através de conduta comissiva, seja através de conduta omissiva. Diz que o que houve foi roubo, e não extravio dos livros em questão. Recorre ao princípio da tipicidade cerrada, inerente às normas tributárias, sustentando que estas não admitem interpretação extensiva que venha a onerar o contribuinte. Toma por fundamento de suas razões a regra do art. 112 do CTN. Frisa que não cabe também o

emprego da analogia neste caso, em face do art. 108, § 1º, do mesmo diploma legal. Aduz que não seria justo o Estado não propiciar segurança efetiva às pessoas e ainda impor-lhes penalidade por evento ocasionado pela omissão do próprio Estado, como se invocasse em seu benefício sua própria torpeza. Juntou cópia da queixa policial relativa ao roubo.

A defesa requer, dentre outras coisas, a improcedência do procedimento fiscal, destacando o pleito de decadência.

O fiscal autuante prestou informação dizendo que as infrações 2 e 3 foram apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício fechado, ficando constatada omissão de entradas de óleo diesel. Quanto à alegação de decadência, relativamente aos livros anteriores a 4/11/1998, o fiscal considera que a defesa errou nas contas, pois a intimação para a apresentação do livro poderia ter sido feita até 31/12/2003. Comenta a regra do art. 146 do RICMS/97, assinalando que o roubo do documento deveria ter sido comunicado ao fisco. Conclui opinando pela procedência do Auto de Infração.

O julgador de Primeira Instância emitiu o seguinte voto:

*“Não acato a argüição de decadência suscitada pela defesa, haja vista que, nos termos do art. 173 do CTN, ainda não havia ocorrido a decadência do direito de ser lançado o crédito tributário relativo ao exercício de 1998, nem do direito do fisco de exigir a exibição de livros e documentos relativos ao citado exercício. O prazo de decadência começa a ser contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado. O débito objeto desta autuação concernente ao exercício de 1998 poderia ter sido lançado no próprio exercício de 1997. O primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 1999. O lançamento poderia ser feito, por conseguinte, até 31 de dezembro de 2003. O procedimento fiscal foi formalizado em 4/11/03, e o sujeito passivo foi intimado no dia 11/11/03. O Código Tributário do Estado da Bahia (Lei nº 3.956/81), no § 1º do art. 28, estabelece o prazo de decadência do direito de efetuar o lançamento do crédito tributário em consonância com o art. 173 do CTN. Passo ao exame dos fatos e do direito aplicável aos mesmos.*

*Este Auto de Infração é composto de 5 tópicos. Os 4 primeiros são relativos a débitos apurados através de levantamento quantitativo de estoques, sendo que os itens 1º, 2º e 3º levaram em conta exercício fechado (2002) e o item 4º diz respeito a exercício aberto (2003). O 5º tópico refere-se a extravio de livro fiscal.*

*Os itens 1º e 4º referem-se a descumprimento de obrigação acessória. Há uma flagrante duplicidade de apenação. O fato de que cuidam os dois itens é um só: falta de emissão de documentos fiscais nas vendas de mercadorias cuja fase de tributação está encerrada por força do regime de substituição tributária. O contribuinte somente cometeu uma infração, e não duas, como equivocadamente supôs o preposto fiscal, pois é irrelevante se parte do levantamento fiscal foi efetuada em exercício fechado e parte em exercício aberto. O fato de a fiscalização adotar dois critérios, por razões metodológicas do procedimento, não significa que o contribuinte cometeu dois ilícitos. Observe-se que em ambos os casos a infração foi tipificada no mesmo dispositivo legal: art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96. Em suma, a infração é uma só. Faço essas observações de ofício, pois se trata de matéria relativa à estrita legalidade do procedimento fiscal. Mantenho a multa do 4º item, excluindo a do 1º.*

*Quanto aos itens 2º e 3º, não considero razoáveis as alegações da defesa, que pretende justificar as diferenças apuradas a enganos ocorridos no preenchimento do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). A escrituração desse livro é de responsabilidade da empresa. Os registros devem refletir a verdade, em consonância com os demais livros, sempre em função dos documentos fiscais correspondentes. As explicações da defesa não são*

*convincentes. Simples alegações desse tipo não bastam, evidentemente, para descaracterizar o fato imputado pelo fisco. Os aludidos itens referem-se a combustíveis adquiridos sem documentos fiscais. Assim sendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu a mercadoria sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem comprovação de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária), sendo igualmente devido o imposto sobre o valor acrescido, haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária. Mantenho os débitos dos tópicos em apreço.*

*O item 5º acusa o extravio do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Já descartei a alegação de decadência parcial. A tese da defesa de ausência de culpa é inócuia. A empresa deve zelar pela guarda dos livros e documentos. Se eles se extraviam, ou são furtados ou roubados, o sujeito passivo assume a culpa por não zelar pela sua guarda adequada – culpa in custodiando.*

*No entanto, precisa ser adaptada a multa ao fato concreto. A infração compreende 4 exercícios. Cada exercício envolve 3 livros (um para álcool, outro para gasolina, outro para óleo diesel). Logo, são 12 livros, ao todo. R\$ 920,00 x 12 = R\$ 11.040,00.*

*O Demonstrativo de Débito deverá ser refeito. Os débitos remanescentes são os seguintes:*

1. item 1º: zero;
2. item 2º: R\$ 16.871,09, mais multa de 70%;
3. item 3º: R\$ 7.011,63, mais multa de 60%;
4. item 4º: multa de R\$ 50,00;
5. item 5º: multa de R\$ 11.040,00.

*Quanto ao pedido de que as intimações sejam dirigidas ao escritório profissional dos advogados que subscrevem a defesa, tenho a dizer que não custa nada ser porventura o órgão preparador assim proceder, mas as intimações não deixarão de ser juridicamente válidas caso as intimações forem dirigidas ao próprio sujeito passivo, desde que atendam aos preceitos do art. 108 do RPAF/99.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.”*

Em seu Recurso Voluntário o recorrente insiste na decadência do direito de lançar em relação ao extravio do LMC, por se tratar de tributo sujeito à homologação, cujo prazo é contado a partir do fato gerador.

No mérito reitera quanto ao LMC que no caso não se trata de extravio, e sim de roubo, ficando descaracterizada dessa forma a culpa do contribuinte por não lhe ter dado causa.

Quanto “as diferenças verificadas no preenchimento do LMC reafirma que foram provenientes de engano do funcionário encarregado do seu preenchimento, mas o valor das vendas está devidamente escriturado no campo “vendas no bico”, com base na documentação contábil da empresa. Acrescenta que deste equívoco decorreram outros que em efeito cascata geraram a aparente, porém, totalmente equivocada omissão de entrada apontada no Auto de Infração. Prosseguem alegando outras irregularidades por parte do autuante. Reconhece como devida a infração 4, e requer a Nulidade da autuação ou a Improcedência das infrações 1, 2, 3, e 5, e ainda, revisão da ação fiscal por preposto diverso do autuante. Anexa cópia do LMC para fundamentar as suas alegações.

A Douta PGE/PROFIS, em seu opinativo, rejeita inicialmente a preliminar de decadência, com base na legislação baiana que fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual deve-se iniciar o prazo decadencial. No mérito, diz a Douta procuradora,

*“verifico que as alegações de incorreção nos registros feitos no LMC são objetivos, daí porque entendo que os autos devem ser remetidos à ASTEC para que aprecie o referido livro à luz dos argumentos recursais”.*

Em atendimento à solicitação da PGE/PROFIS a Câmara de Julgamento Fiscal encaminhou à ASTEC diligência para que:

1. Se manifeste sobre a pertinência das alegações do recorrente, no sentido de:
  - a- Verificar se houve equívoco do fiscal autuante na apuração da saída de mercadorias no LCM (fls. 83 e 84).
  - b- Verificar a ocorrência de equívocos na auditoria de estoques realizada pela autuante (fl. 86).
2. Que, se acatadas essas alegações, seja elaborado novo demonstrativo com a quantificação do valor do imposto devido.

Em cumprimento à determinação deste Conselho de Fazenda, o fiscal designado apresentou o seu Parecer (fls. 122 a 124), do qual faço a leitura para melhor compreensão dos Senhores Conselheiros, e que passa a fazer parte integrante deste relatório, reproduzindo a conclusão, nos seguintes termos:

*“O autuante não errou em seu levantamento, os valores de abertura e fechamento anual dos encerramentos feito por ele estão corretos, resultando na apuração das saídas indicadas em seu demonstrativo. Não existem elementos consistentes para amparar ou confirmar os erros alegados pelo autuado por ele cometidos nos Bicos 1 e 2, em 04/07/2002 capazes de modificar a apuração das saídas anuais apuradas pelo autuante, tendo em vista as considerações alinhadas em nosso relatório acima”.*

Cientes o autuante e o autuado, este se manifesta demonstrando o seu inconformismo com o resultado da diligência, destacando que o auditor diligente não se deu ao trabalho de checar a informação ali prestada, ou seja, se o somatório dos campos VENDA NO BICO comprova ou não suas alegações, referente ao erro ocorrido. Pede que sejam refeitos os cálculos com a finalidade de verificar que a autuação está lastreada em um equívoco que desencadeou em erro material praticado pelo autuado, mas que não poderá gerar uma autuação, tendo em vista que em momento algum houve prejuízo para o fisco estadual.

A PGE/PROFIS volta a se manifestar, dizendo que a ASTEC não encontrou os vícios indicados pelo recorrente, pelo que acolhe o Parecer Técnico para opinar pelo Não Provimento do Recurso Voluntário, reiterando o seu Parecer de fls. 117 e 118.

#### **VOTO VENCIDO (ITEM 5)**

Inicialmente, rejeito a preliminar de decadência, porque cedo o entendimento deste Conselho de Fazenda de que o prazo estabelecido na legislação estadual, para início da contagem do prazo decadencial, é contado a partir do primeiro dia do ano subsequente ao fato gerador do tributo.

Quanto ao mérito, o órgão competente e qualificado da Secretaria da Fazenda, ASTEC, atendendo ao requerido pelo contribuinte, após revisão do LMC, conclui que não há restrições a fazer quanto à correção do levantamento efetuado pelo fiscal autuante.

Em face do exposto, NEGOU PROVIMENTO ao Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida, pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da autuação.

## VOTO VENCEDOR (ITEM 5)

Quanto à questão da decadência suscitada preliminarmente pelo recorrente, acompanho o posicionamento do ilustre relator.

No que tange ao mérito, considero que a infração está caracterizada, sendo irrelevante o fato de os livros terem sido furtados ou roubados. Todavia, considerando que a quantidade exata dos LMCs extraviados não está determinada nos autos, entendo que a multa a ser aplicada deve ser adaptada ao caso concreto, como bem ressaltou o ilustre Relator da 1ª JJF.

O julgador da Primeira Instância assim se pronunciou sobre a quantidade de livros extraviados:

*No entanto, precisa ser adaptada a multa ao fato concreto. A infração compreende 4 exercícios. Cada exercício envolve 3 livros (um para álcool, outro para gasolina, outro para óleo diesel). Logo, são 12 livros, ao todo.*

A legislação tributária estadual prevê a escrituração do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), porém não exige que seja mantido um livro para cada tipo de combustível. Tendo o recorrente utilizado a faculdade de escriturar um livro para cada tipo de combustível, a pena cabível pelo extravio do LMC (R\$ 920,00) não deve ser majorada em razão da forma de escriturar o referido livro. Considerando que foram quatro os exercícios (1998 a 2001), a multa a ser aplicada deve ser retificada para o equivalente a quatro LMCs (um para cada exercício), totalizando R\$ 3.680,00 (4 x R\$ 920,00).

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão não unânime, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 269141.0011/03-0, lavrado contra **PEDRO BATISTA DE SOUZA & CIA. LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$23.882,72**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 7.011,63 e 70% sobre R\$ 16.871,09, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas de **R\$50,00 e R\$3.680,00**, previstas no art. 42, XXII e XIV, da supracitada lei.

VOTO VENCIDO (ITEM 5): Conselheiro Fauze Midlej.

VOTO VENCEDOR (ITEM 5): Conselheiros (as) Álvaro Barreto Vieira, César Augusto da Silva Fonseca, José Carlos Barros Rodeiro, Maria do Carmo Santana Marcelino Menezes e Tolstoi Seara Nolasco.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de outubro de 2004.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

FAUZE MIDLEJ – RELATOR/VOTO VENCIDO (ITEM 5)

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – VOTO VENCEDOR (ITEM 5)

SYLVIA MARIA AMÔEDO CAVALCANTTE – REPR. DA PGE/PROFIS