

**A. I. N°** - 269140.2018/03-9  
**AUTUADO** - PEDRO BATISTA DE SOUZA & CIA LTDA.  
**AUTUANTE** - CLÁUDIA LINS MENEZES LIMA  
**ORIGEM** - INFAZ SANTO ANTONIO DE JESUS  
**INTERNET** - 06.04.04

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0101/01-04

**EMENTA. ICMS. 1.** LIVROS FISCAIS. LIVRO DE MOVIMENTAÇÃO DE COMBUSTÍVEIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Infração não contestada. **2.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Nessa situação deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável tributário. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Não foi comprovado o pagamento do imposto devido por antecipação na aquisição da mercadoria em questão. Abatido o crédito da operação anterior (item precedente). **c)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. EXIGÊNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Constatando-se omissão de saídas de mercadorias sem emissão de documento fiscal e sendo a mercadoria enquadrada no regime da substituição tributária, a fase de tributação já se encontra encerrada, sendo correta a exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória à legislação tributária. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/11/03, cobra ICMS no valor de R\$118.333,46 acrescido das multas de 70% e 60%, mais multa no valor de R\$510,00, em decorrência:

1. Multa pela falta de escrituração do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC nos exercícios de 1998 a 2001 – R\$460,00;
2. Operações de saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem escrituração nos livros próprios, apuradas através de levantamento quantitativo dos estoques – exercício fechado – descumprimento de obrigação acessória – fato punido com multa de R\$ 50,00 (exercício de 2002);
3. Falta de recolhimento do imposto, por responsabilidade solidária, pelas aquisições de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (exercício aberto 1/1/03 a 6/10/03) - R\$92.096,31;
4. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de

terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria (exercício aberto – 1/1/03 a 6/10/03) – R\$26.237,15.

O autuado (fls. 555/564) impugnando o lançamento fiscal, através de advogado legalmente habilitado, inicialmente reconheceu o cometimento da infração apontada como 1. Impugnou as demais, aduzindo como razões de defesa às ponderações que se seguem.

Disse que em relação à infração 2, a autuante pautou-se tão somente nas saídas escrituradas no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, desconsiderando por completo os dados do livro de Registro de Saídas, este sim destinado à escrituração contábil das saídas de mercadoria, consoante preceitua o art. 323, I do RICMS. Entendeu que para se saber as efetivas saídas através de Nota Fiscal, deve-se atentar aos dados existentes no citado livro que é escriturado com base nas Notas Fiscais de Saída e não em um livro de preenchimento diário baseado na leitura sistemática do encerrante, no qual, um erro, em qualquer momento, leva a outros. Requereu diligência fiscal, objetivando demonstrar a total insubsistência da infração apurada.

Em relação à infração 3 reiterou, inicialmente, todas as considerações feitas quanto a infração 2, solicitando diligência fiscal e trouxe aos autos decisões de tribunais que diziam respeito a anulação de lançamento feito através de arbitramento de base de cálculo, passivo fictício e outros, inclusive de imposto alheios ao ICMS.

Prosseguindo com seus argumentos, afirmou que a fiscalização não observou o procedimento correto dos postos de combustíveis em transferir combustíveis entre tanques diferentes, bem como as manutenções das bombas. Tais fatos, disse, geram alteração da numeração dos encerrantes, devido aos inúmeros testes que são realizados. Muitas vezes, também, faz-se necessária a substituição de uma bomba por outra que chega com uma numeração maior ou menor, a depender do caso, o que pode gerar, a depender do caso, uma diferença de omissão de entrada ou de saída. Este aspecto ficava bastante claro no PAF, vez que na auditoria de estoque exercício aberto foi encontrada uma omissão de entrada de gasolina de 86.147 lts. Já no exercício fechado foi encontrado, para o mesmo item, uma omissão de saída de 84.290.70 lts, constatando-se, portanto, que os valores eram praticamente diametralmente opostos. E comprovava que o LMC foi erroneamente escriturado, não podendo ser utilizado como fonte para o conhecimento das efetivas vendas dos combustíveis.

Ademais, mesmo na suposição de que as vendas tivessem sido aquelas consignadas no LMC, as mercadorias estão enquadradas no regime da substituição tributária, com imposto pago por antecipação, o que, caso nesta autuação acontecesse estaria caracterizada a bitributação. Analisou o art. 512-A, do RICMS/97 e o processo produtivo do petróleo para sua transformação em combustível. E, na época atual, com o completo controle que tem o fisco estadual no trânsito de mercadorias, era impossível que aquelas transitassem sem documento fiscal.

Ressaltou que por força de contrato de exclusividade celebrado com a distribuidora ESSO, não pode comprar o combustível de outra distribuidora, tendo, ainda, que cumprir uma cota mensal de litros adquiridos. Ou seja, toda mercadoria era originária da ESSO e somente chegava ao seu estabelecimento acompanhada do respectivo documento fiscal.

Portanto, não tendo havido qualquer prejuízo para o erário estadual, solicitou a improcedência da autuação.

Quanto à infração 4, discorrendo sobre o instituto da substituição tributária, afirmou que a inclusão de MVA sobre o preço das mercadorias consignadas nas notas fiscais de entradas se constituía verdadeiro bis in idem.

Requeru a improcedência da autuação, a produção de provas em direito admitidas, mormente documentais e periciais, bem como a realização de diligência fiscal para que fossem elaborados novos demonstrativos de cálculo, tomando-se como base as informações existentes nos seus livros contábeis, em especial o Livro de Registro de Saídas, e que todas as intimações fossem dirigidas ao escritório profissional dos signatários da impugnação apresentada, inclusive a pauta de julgamento, sob pena posterior arguição de nulidade do processo administrativo fiscal.

A autuante prestou informação (fls. 580/584), informando como foi realizado o procedimento fiscal, ou seja, segundo orientação expressa da gerência de combustíveis da SEFAZ, foram verificados os tipos de combustíveis comercializados pelos postos de venda, solicitado do gerente ou responsável a leitura dos encerrantes (totalizadores) das bombas de combustível existentes em cada tanque, informando a quantidade em litros com a assinatura da declaração do estoque pelo responsável, intimado o contribuinte para apresentação do LMC, notas fiscais de entrada e saída e os livros de inventário e entrada de mercadorias e o cálculo das saídas, realizado com base na movimentação do LMC, já que livro obrigatório conforme art. 314, do RICMS/97.

Prosseguindo, informou que para a realização do estoque fechado do ano de 2002 foram consideradas as saídas de combustível através da leitura dos encerrantes escriturados no LMC. Os estoques, inicial e final, também foram obtidos pelos valores escriturados no LMC, somando-se o total dos tanques nos dias inicial e final do levantamento do estoque. Para a realização do estoque aberto foram consideradas as leituras realizadas nas bombas do posto revendedor, na presença do representante da empresa. Ressaltou que a leitura dos encerrantes e do LMC é a única forma existente para a fiscalização controlar as saídas de combustível dos postos de revenda, pois a bomba registra (nos encerrantes) todo o combustível que sai pelos bicos para revenda. Daí a exigência da escrituração obrigatória pela ANP - Agência Nacional de Petróleo e pela Secretaria da Fazenda.

Relembrou que a Lei Federal nº 9847 de 26/10/99, que dispõe sobre a fiscalização das atividades relativas ao abastecimento nacional de combustíveis em seu art. 3º, IV penaliza os postos com multa de R\$5.000,00 a R\$1.000.000,00, que deixar de registrar ou escriturar livros e outros documentos de acordo com a legislação aplicável ou não apresentá-los quando solicitado. E, ainda, a Portaria nº 26 do Departamento Nacional de Combustível, de 13/11/92, institui o livro de movimentação e combustíveis (art. 1º) para os postos revendedores dos estoques e das movimentações de compra e venda de gasolinas, óleos diesel, devendo sua escrituração ser efetuada consoante instruções que forneceu.

Com relação à infração 4, trouxe aos autos as determinações do Convênio ICMS 03/99 e do art. 512-B, do RICMS/97. Afirmou, ainda, que foi utilizado para a determinação da base de cálculo do imposto, também, o determinado na Portaria nº 445 de 10/08/98, que dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (art. 6º e 10º), quando foi deduzida a parcela do ICMS normal cobrado, a título de crédito, evitando, desta forma, a bitributação.

Por fim, ressaltou que não se podia afirmar que o ICMS está sendo cobrado novamente.

## VOTO

Inicialmente observo que o advogado do contribuinte requereu que as notificações e intimações sobre o presente processo devam ser a ele comunicadas. Embora, ao contrário do que afirmou, este procedimento caso não seja realizado não determine a nulidade do lançamento fiscal, nada obsta que assim se faça. Ressalto, no entanto, que a pauta de julgamento é publicada no Diário

Oficial, bem como no site da Secretaria da Fazenda, via Internet. Não existe comunicação pessoal a qualquer contribuinte. Portanto, deve este observar o devido processo legal.

Quanto à solicitação de diligência fiscal, com base no art. 147, I, “a”, do RPAF/99 a indefiro, tendo em vista meu convencimento sobre a decisão da lide.

Adentrando no mérito do lançamento, a infração 1 trata de multa pela falta de escrituração do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC nos anos de 1998 a 2001. O sujeito passivo reconheceu o cometimento da irregularidade. Não existe lide a ser discutida. Mantenho a multa no valor de R\$460,00, com base no art. 42, XV, “d”, da Lei nº 7.014/96.

As infrações 2, 3 e 4 cuidam da cobrança do ICMS que foi apurado através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercício findo (2002) e exercício não findo (01/01/03 a 06/10/03), ou seja, em exercício aberto. Os autuantes detectaram a falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhada de documento fiscal, sendo atribuído ao seu detentor (o autuado) o pagamento do imposto por responsabilidade solidária. Também cobraram o imposto por substituição tributária, vez que as mercadorias levantadas neste regime se encontram enquadradas (álcool hidratado para uso em veículos, gasolina e óleo diesel), além de multa no valor de R\$50,00 por operações de saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem escrituração nos livros próprios.

O autuado trouxe as seguintes razões de defesa para desconstituir o lançamento:

1. que a fiscalização desconsiderou os dados do livro de Registro de Saídas, livro este destinado à escrituração das saídas de mercadoria, consoante preceitua o art. 323, I do RICMS, baseando-se, somente, no LMC que é um livro um livro de preenchimento diário baseado na leitura sistemática do encerrante que, por um erro qualquer poderia levar à outros, tornando sua escrituração sem confiabilidade;
2. não foram observados os procedimentos corriqueiros dos postos de combustíveis em transferir combustíveis entre tanques diferentes, bem como a manutenções das bombas. Tais fatos, disse, geravam alteração da numeração dos encerrantes devido aos inúmeros testes que eram realizados. Que, igualmente, muitas vezes, era necessária a substituição de uma bomba por outra que se encontrava com uma numeração maior ou menor, a depender do caso, o que podia gerar uma diferença de omissão de entrada ou de saída.
3. mesmo que as vendas tivessem sido aquelas consignadas no LMC, as mercadorias autuadas se encontravam enquadradas no regime da substituição tributária, com imposto pago por antecipação, o que, no caso, estaria caracterizada a bitributação.
4. além do mais e em qualquer circunstância não poderia ser apurado o preço das mercadorias com agregação de MVA já que mercadorias com imposto pago por antecipação.

Não posso aceitar as alegações do impugnante. Observo que o autuado é obrigado, pela legislação tributária do ICMS, a possuir e escriturar o Livro Registro de Combustíveis - LMC (art. 314, V, do RICMS/97). Este livro, obrigatoriamente, deve ser escriturado com os volumes diários vendidos, ou seja, diariamente devem ser informados as aberturas e fechamentos de cada bomba. Além do mais e para corroborar esta posição, a própria ANP determina claramente na Portaria nº 116 de 05/07/00, no seu art. 10, XII e XIII, que o revendedor varejista (caso do autuado) é obrigado a manter em perfeito estado de funcionamento e conservação os medidores e tanques de armazenamento de sua propriedade e de terceiros, cuja manutenção seja de sua responsabilidade, e notificar o distribuidor proprietário dos equipamentos a necessidade de manutenção dos mesmos. Indo adiante, a Portaria DNC nº 26, de 16/11/92, também exige que todas as ocorrências devam ser registradas no citado livro, inclusive a modificação do método de medição dos

tangues. Assim, os encerrantes retratam fielmente as saídas diárias de combustível em um estabelecimento varejista, consignadas em suas bombas. Estas quantidades somente poderiam ser desconstituídas através de fatos alheios à vontade do contribuinte (por exemplo, pane no equipamento) em que ficasse consignada, nos autos, a prova material do ocorrido. Pelo exposto, as quantidades das vendas efetuadas e escrituradas no LCM são as corretas e espelham as quantidades que devem estar registradas nas notas fiscais de saídas. Igualmente, as quantidades do produto em estoque neste livro informadas são as mesmas constantes do livro Registro de Inventário. Havendo divergências, o LMC, como utilizado, é o que prevalece já que pela legislação tributária do ICMS, obrigado estar o contribuinte a possuí-lo e escriturá-lo. Sendo assim, não se podem desconsiderar estas quantidades registradas. Ressalto, por fim, que nas quantidades do produto levantadas foram utilizados estritamente os dados escriturados pelo próprio autuado, ou seja, quem os determinou foi a própria empresa.

Da mesma maneira, em relação às informações sobre transferências de mercadorias entre tanques, manutenções nas bombas ou substituição de uma bomba por outra que se encontra com uma numeração maior ou menor, a depender do caso, tais fatos, como acima explanados, devem, obrigatoriamente, estarem consignados no LMC. Ressalto, inclusive, que além desta providência, se houver transferências do combustível entre bombas, isto estará registrado nos encerrantes.

Quanto à afirmativa de que não poderia adquirir as mercadorias sem nota fiscal pois tem contrato exclusivo com a Esso e que existe rígido controle dos postos fiscais do trânsito de mercadorias, estes são assuntos que aqui nada acrescentam.

Concordo com o impugnante quanto ao regime de tributação das mercadorias autuadas, ou seja, encontram-se submetidas ao regime da substituição tributária e o pagamento do imposto deve ser realizado por antecipação tributária pelas distribuidoras, estando, nos postos de combustíveis com o imposto quitado, ou seja, a fase de tributação se encontra encerrada. Porém este fato somente se comprova com os documentos fiscais. O que aqui se apurou foram entradas do produto desacompanhadas de notas fiscais, o que torna indeterminada sua origem, e, conseqüentemente, não existe comprovação do pagamento do ICMS pelo fornecedor, sendo de responsabilidade do autuado o seu pagamento, em conformidade com as determinações do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, não havendo duplicidade de cobrança, como afirmou a defesa. E, não havendo comprovação do pagamento do imposto, correta a aplicação da MVA como feita.

No mais, para o exercício de 2002 foi constatada a omissão de saídas das mercadorias em maior quantidade que as entradas. Como nas suas saídas a fase de tributação já se encontra encerrada, não se pode mais cobrar imposto, e sim a multa por descumprimento de obrigação acessória como realizou a autuante. Subsiste a ação fiscal no valor de R\$50,00 com base no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

Para o exercício de 2003, através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercício não findo (01/01/03 a 06/10/03), a autuante detectou a falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhada de documento fiscal, sendo atribuído ao seu detentor (o autuado) o pagamento do imposto por responsabilidade solidária. Também cobrou o imposto por substituição tributária. A autuação se baseou nas notas fiscais de entradas e no Livro de Movimentação de Combustíveis, livro este que pela peculiaridade do setor da atividade do impugnante (posto de combustíveis) é o que espelha com maior fidelidade a realidade da empresa. O preço médio unitário foi calculado com base nas notas fiscais de entradas. Tudo conforme determina o art. 60, II, b), 1 e art. 512-B, do RICMS/97. Foi considerado como crédito fiscal o imposto apurado pelo regime normal quando do cálculo do imposto por antecipação tributária. Mantenho a autuação dos itens 3 e 4 do Auto de Infração.

Pela procedência da autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **269140.2018/03-9**, lavrado contra **PEDRO BATISTA DE SOUZA & CIA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$118.333,46**, acrescido da multa 70% sobre o valor de R\$92.096,31, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 e 60% sobre o valor de R\$26.237,15, prevista no art. 42, II, “d” do mesmo Diploma Legal e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais a multa no valor de **R\$510,00**, prevista nos art. 42, XV, “d” e XXII do mesmo Diploma Legal.

Sala das Sessões do CONSEF, 2 de abril de 2004

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR