

**A. I. N°** - 129444.0001/03-6  
**AUTUADO** - POSTO MOENDA LTDA.  
**AUTUANTE** - JURANDIR DO COUTO SOUZA  
**ORIGEM** - INFAZ VALENÇA  
**INTERNET** - 20.09.04

## 2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0342-02/04

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. a)** DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE EMISSÃO. OPERAÇÕES NÃO TRIBUTÁVEIS (COMBUSTÍVEIS – FASE DE TRIBUTAÇÃO ENCERRADA – IMPOSTO PAGO PELO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA). DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Imputação não impugnada pelo sujeito passivo. No entanto, a multa foi aplicada erroneamente. O fato de a infração se verificar em cinco exercícios não significa que o contribuinte cometeu cinco ilícitos. O cometimento é um só, e configura-se pelo fato em si. Mantida a multa relativa a um dos exercícios, o último. **b)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Está provado que a empresa adquiriu mercadorias sem documentos fiscais. Assim sendo, assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem comprovação de que o tributo foi pago (responsabilidade solidária). Mantido o lançamento. **c)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO (COMBUSTÍVEIS). LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. A empresa 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. **2. LIVROS FISCAIS. LMC. EXTRAVIO. MULTA. Fato comprovado. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em epígrafe, lavrado em 13/11/03, apura os seguintes fatos:

- saídas de mercadorias cuja fase de tributação estava encerrada, sem emissão dos documentos fiscais correspondentes [descumprimento de obrigação acessória], tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, sendo aplicada multa de R\$ 50,00;
- falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina e óleo diesel), sendo o fato

- apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2002), lançando-se imposto no valor de R\$ 2.548,36, com multa de 70%;
3. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (gasolina e óleo diesel), tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécies de mercadorias em exercício fechado (2002), lançando-se o imposto no valor de R\$ 727,94, com multa de 60%;
  4. saídas de mercadorias cuja fase de tributação estava encerrada, sem emissão dos documentos fiscais correspondentes [descumprimento de obrigação acessória], tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto [2003], sendo aplicada multa de R\$ 50,00;
  5. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando ditas mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (gasolina e óleo diesel), sendo o fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto (parte de 2003), lançando-se imposto no valor de R\$ 8.450,79, com multa de 70%;
  6. falta de recolhimento de ICMS por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando ditas mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (gasolina e óleo diesel), tendo o fato sido apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias em exercício aberto (parte de 2003), lançando-se o imposto no valor de R\$ 2.362,54, com multa de 60%;
  7. extravio de 24 Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC), relativos ao período de janeiro de 1998 a dezembro de 2001, sendo aplicada multa de R\$ 22.080,00.

O autuado impugnou os lançamentos fiscais dos itens 2º, 3º, 5º e 6º do Auto de Infração, alegando que este se baseia em meras presunções, o que considera inadmissível em matéria tributária, em face do princípio da tipicidade cerrada. Comenta a forma como foram feitos os levantamentos fiscais, que diz terem sido efetuados através da soma dos fechamentos mensais, em que foi apurada a abertura e o fechamento de cada mês, abatendo-se a soma das aferições no ano, referentes aos dois bicos das bombas alimentadas pelo mesmo tanque. Reclama que os valores foram alcançados através da verificação apenas do LMC, sem levar em conta as Notas Fiscais de saídas da empresa. Assegura que as Notas Fiscais emitidas pelo seu estabelecimento coincidem com as saídas reais apontadas pelo fiscal, com pequenas diferenças ocasionais por fatores externos, como perdas, evaporação, etc. Alega que os LMCs de 2002 e 2003 foram escriturados de última hora, em razão da solicitação feita também de última hora pelo fiscal, do que resultou uma série de equívocos, causadores das diferenças objeto da autuação. Diz que houve falha humana na escrituração dos livros desde o início, e essas falhas tiveram repercussão nos lançamentos subsequentes, no transporte dos valores para as datas seguintes, até o termo final. Nega que tivesse havido omissão de entradas de mercadorias no estabelecimento. Acrescenta que as diferenças apontadas seriam relativas aos supramencionados equívocos, tendo em vista que não foi realizada uma auditoria completa, checando todos os elementos, inclusive os externos ao LMC, como as Notas Fiscais de vendas.

O autuado prossegue dizendo que, além dos equívocos já mencionados, também se verifica, através de amostragem, que, mesmo se os livros estivessem corretamente escriturados, haveria diferença entre o que foi apontado pelo fiscal e o que foi consignado no LMC, de acordo com o

levantamento anexado à defesa, no qual foram levadas em conta as vendas no bico no tanque 1 (gasolina), bicos 1 e 2 (de forma individual), durante todo o exercício de 2002 (levantamento diário). Diz que, pelo levantamento anexo à defesa, fica claro que no exercício de 2002 foram vendidos através do bico 1 (tanque 2) 113.874 litros de gasolina, e no bico 2 (do mesmo tanque) foram vendidos 113.819,60 litros, totalizando uma vendagem de 227.693,60 litros de gasolina, ao passo que o fiscal encontrou, através do mesmo LMC, a venda de 228.003 litros, havendo, portanto, entre o levantamento da empresa e o que foi elaborado pelo fisco, há uma diferença de 309,40 litros de gasolina. Declara não reconhecer como verídicos os resultados apurados pela fiscalização. Considera que, assim como ocorreu equívoco no caso da gasolina, nos outros itens (diesel e álcool) do mesmo exercício e do exercício seguinte também há erros.

O autuado repete que os equívocos ocorridos na escrituração do LMC foram decorrentes de falha humana, erro material, não tendo implicado prejuízo ao erário estadual, pois não ocorreram os fatos geradores mencionados no Auto de Infração, haja vista as Notas Fiscais de saídas emitidas pela empresa. Argumenta que não pode a empresa ser obrigada a pagar imposto em virtude de presunção de omissão de entradas pelo simples fato de ter escriturado de forma equivocada o aludido livro, uma vez que equívoco na escrituração de livro não é tipificado como fato gerador de ICMS. Arrima-se nesse sentido em jurisprudência do TRF e do Conselho de Contribuintes (federal) e em lição de Paulo de Barros Carvalho. Considera que o máximo que lhe poderia ser imputado seria o pagamento de uma multa por descumprimento de obrigação acessória.

Prossegue dizendo que iniciou o procedimento de correção dos erros, escriturando novos LMCs que representem a realidade de suas vendas. Aduz que não juntou à defesa os tais LMCs corrigidos em virtude da total impossibilidade de fazê-lo, dada a exigüidade do prazo. Requer sua apresentação posterior.

Passa em seguida a argumentar que, em face da sistemática da substituição tributária, os combustíveis saem das distribuidoras com o imposto pago antecipadamente, inclusive em valor superior ao devido, como a seu ver é fato notório.

Quanto à acusação fiscal de as mercadorias terem sido adquiridas sem documentação fiscal, a defesa diz que as mercadorias passam por inúmeros postos de fiscalização, a malha fiscal estadual, de tão diligente, chega a causar opressão aos contribuintes, não havendo como os veículos transportadores atravessarem Estados e Municípios carregando mercadorias sem documentos fiscais como se fossem invisíveis. Salaria que os veículos transportadores de cargas são obrigados a parar em todos os postos fiscais sob poderosa guarnição policial e fiscal.

Pondera que, mesmo se não fossem escrituradas as aquisições das mercadorias em questão, o que diz não ser o caso, ainda assim não seria cabível a cobrança de imposto, sob pena de bitributação, tendo em vista que o tributo é pago antecipadamente, de acordo com a previsão do art. 512-A do RICMS/97.

No que concerne ao item 7º do Auto de Infração, a defesa alega decadência do direito de se lançar a multa em relação ao extravio dos três primeiros LMCs do exercício de 1998. Fundamenta seu argumento no art. 195, parágrafo único, do CTN, segundo o qual os livros contábeis e fiscais e os comprovantes dos lançamentos neles efetuados serão conservados até que ocorra a prescrição dos créditos tributários decorrentes das operações a que se refiram. Assinala que, nos termos do art. 173 do CTN, o direito de a fazenda pública constituir o crédito tributário se extingue após 5 anos contados do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, mas essa é a regra geral da decadência, haja vista que, nos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como no caso ora em exame, uma vez expirado o prazo de 5 anos, contado da ocorrência do fato gerador, sem que o fisco se tenha pronunciado acerca dos registros fiscais, nos termos do art. 150, § 4º, c/c o art. 156, VII, o prazo decadencial de 5 anos para que o

fisco proceda ao lançamento de eventuais omissões ou inexatidões praticadas pelo sujeito passivo tem como marco inicial o dia da ocorrência do fato gerador, porque, ocorrendo a homologação, expressa ou tácita, o crédito tributário se extingue definitivamente. Transcreve trecho da lavra de Luciano Amaro e ementas de acórdãos do STJ e do Conselho de Contribuintes (federal).

Ainda com relação ao item 7º, a defesa chama a atenção para o fato de que no dia 19/11/01 prestou queixa no órgão competente da polícia acerca de um assalto a estabelecimento comercial pertencente ao proprietário do estabelecimento autuado, em que, além do roubo de dinheiro, relógios e celulares, foram levados diversos documentos, inclusive os LMCs vindicados pela autoridade fiscal. Protesta que não pode a empresa responder pelo extravio dos livros, haja vista que não teve qualquer ingerência nesse fato. Comenta o sentido do dispositivo legal que prevê a multa em discussão. Destaca o significado do termo “extraviar”, acentuando que o extravio é conduta que conta com a participação do sujeito, seja de forma comissiva, seja de forma omissiva. Argumenta ainda que, como os LMCs foram roubados, o fato não se enquadra na figura do extravio, mas sim do roubo, sem qualquer ingerência da vontade da empresa. Aduz que o fato também não se enquadra como inutilização ou manutenção dos livros em locais não autorizados, em razão dos mesmos fundamentos já expendidos. Lembra que a tipificação, em matéria tributária, é cerrada, não se admitindo interpretação extensiva que venha a onerar o contribuinte sem que a lei expressamente preveja a situação. Transcreve o art. 112 do CTN. Considera inaplicável a multa do art. 42, XIV, da Lei nº 7.014/96. Frisa que o art. 108, § 1º, do CTN veda a aplicação da analogia no caso presente.

Pede que lhe seja deferido prazo de 30 dias para que possa fazer juntada dos LMCs devidamente corrigidos, para fazer prova do que foi alegado quanto aos equívocos que acarretaram as diferenças apuradas pelo fisco. Pede, ainda, que o Auto de Infração seja declarado improcedente. Reitera o pedido de reconhecimento da decadência, nos termos suscitados. Pugna pela produção de todas as provas admissíveis em direito. Requer que todas as intimações sejam dirigidas ao escritório profissional dos advogados.

O fiscal autuante prestou informação assinalando que, de acordo com o art. 324 do RICMS/97, os postos revendedores de combustíveis são obrigados a escriturar no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) a movimentação diária de aquisição e venda de combustíveis. De acordo com o levantamento efetuado com base no aludido livro, a empresa vendeu combustíveis sem Notas Fiscais ou adquiriu combustíveis sem Notas Fiscais, e por isso foram efetuados os lançamentos de que cuidam os itens 1º a 6º do Auto de Infração. Observa que a defesa admite que o levantamento fiscal corresponde ao que consta no LMC, e por isso solicita um prazo para adequar o livro, de modo a não apresentar omissão. Destaca que o item 7º corresponde à multa pelo extravio de livros no período indicado. Opina pela manutenção dos lançamentos.

## VOTO

Os itens 1º e 4º do Auto de Infração dizem respeito a multas por descumprimento de obrigação acessória, consistente na omissão de registro de operações de saídas de mercadorias não tributáveis, efetuadas sem emissão de documentos fiscais, tendo sido aplicadas duas multas, tendo ambas como data de ocorrência o dia 21/10/03 (o fiscal se equivocou ao indicar a data da ocorrência do item 1º – em vez de 21/10/03, a data correta seria 31/12/02). Em suma, foram aplicadas duas multas, uma relativa ao exercício (fechado) de 2002, no valor de R\$ 50,00, e outra relativa ao exercício (aberto) de 2003, também no valor de R\$ 50,00.

O contribuinte não conseguiu descaracterizar o fato. Assim, resta adequar as multas aos ditames legais, haja vista o equívoco em que incorreu o fiscal autuante. Faço esse registro de ofício, por

se tratar de aspecto relacionado ao princípio da estrita legalidade tributária. Com efeito, no caso das duas multas estipuladas nos itens 1º e 4º do Auto de Infração, há uma flagrante cumulação de apenações. O fato de que cuidam as duas multas 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 o levantamento fiscal compreende um ou vários exercícios. O fato de a infração passar de um exercício para outro não significa que o contribuinte cometeu diversos 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, as duas infrações apontadas nos itens 1º e 4º constituem na verdade uma só. Mantenho a multa do 4º item, relativamente ao exercício de 2003, o último, apenas, no valor de R\$ 50,00.

Os itens 2º e 5º do Auto de Infração cuidam de ICMS devido a título de responsabilidade solidária, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais e, por conseguinte, sem prova de que o imposto foi pago, estando essa responsabilidade prevista no art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96 (art. 39, V, do RICMS/97).

Por seu turno, os itens 3º e 6º cuidam do imposto calculado sobre o valor acrescido, relativamente às mercadorias objeto dos itens 2º e 5º, por se tratar de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, para antecipação do imposto relativo às operações subseqüentes.

Quanto ao levantamento quantitativo em discussão, não foram apontados de forma convincente erros de cálculo. Noutras circunstâncias, diante dos demonstrativos apresentados pela defesa, seria o caso de o próprio fiscal autuante ou outro fiscal estranho ao feito verificar se haveria erros do levantamento fiscal. Ocorre que, conforme declarou o autuado na defesa, o levantamento anexado à peça defensiva não se baseiam no LMC apresentado ao fisco, porque o mesmo teria sido escriturado às pressas, e por isso conteria erros. Diz que, para corrigir tais erros, estaria escriturando novos LMCs. Requer o prazo de 30 dias para apresentação dos novos livros, após o refazimento da escrituração.

Indefiro o pedido de prazo para juntada dos tais “novos LMCs”, dado o absurdo do pedido. Concorro com a defesa no sentido de que erros escriturais não constituem fato gerador de tributo. Cumpre à empresa apontar, de forma objetiva e precisa, os erros porventura existentes na escrita, para que a fiscalização faça as verificações cabíveis. O que não se pode é voltar as costas para um livro escriturado com as formalidades intrínsecas e extrínsecas pertinentes, e partir para uma aventureira reconstituição de escrita. A escrituração dos citados livros é de responsabilidade da empresa. Não faz sentido, depois de uma ação fiscal que apura irregularidades como neste caso, se permitir o refazimento da escrituração para “ajustar” os registros do livro de modo a não haver diferenças. Assim seria bom – muito bom.

Considero os fatos demonstrados nos autos, através de levantamentos regulares. As ponderações da defesa são respeitáveis, sem dúvida, porém insatisfatórias para elidir os lançamentos do crédito tributário. Está provado que a empresa adquiriu combustíveis sem documentos fiscais. Assim sendo, o adquirente assume a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias 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 (antecipação tributária), haja vista tratar-se de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (gasolina e óleo diesel).

A defesa sustenta a tese de que não cabe neste caso a atribuição da responsabilidade tributária ao autuado, uma vez que as mercadorias objeto do Auto de Infração estão sob o regime de substituição tributária, de modo que, nos termos da legislação, o tributo é pago antecipadamente,

de modo que o estabelecimento varejista não tem mais imposto a pagar, sob pena de bitributação.

Ocorre que, mesmo em se tratando de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, o encerramento da fase de tributação é condicionado à regularidade da documentação fiscal correspondente. Se o autuado não dispõe de documentos que provem a origem das mercadorias comercializadas por seu estabelecimento, não há como assegurar que o imposto devido foi realmente antecipado.

Mantenho os lançamentos de que cuidam os itens 2º, 5º (responsabilidade solidária), 3º e 6º (antecipação tributária).

O item 7º do Auto de Infração diz respeito a multa por extravio de 24 Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC). Foi anexada cópia de queixa policial de roubo de objetos ocorridos num estabelecimento do proprietário da empresa ora autuada. A defesa alega que os LMCs objeto da penalidade em apreço teriam sido roubados. Foi feita uma argumentação muito interessante quanto ao sentido do vocábulo “extraviar”, baseando-se a defesa em que esse verbo requer a participação volitiva do agente, quer mediante uma conduta comissiva, quer mediante uma conduta omissiva. Quanto ao roubo, considera a defesa que faltaria tipicidade ao fato, em face da previsão do art. 42, XIV, da Lei nº 7.014/96.

A lei fala em livro “extraviado, inutilizado ou mantido fora do estabelecimento, em local não autorizado”. A própria defesa afirmou que os livros se encontravam no “Posto Central”, que é outro estabelecimento pertencente ao proprietário da empresa. Ora, o que os livros de um posto de combustíveis vão fazer no recinto de outro estabelecimento, ainda que do mesmo proprietário? Os livros devem encontrar-se no estabelecimento do titular ou no escritório do profissional contabilista, ou na repartição fiscal, quando solicitados. Fora desses locais, consideram-se mantidos em “local não autorizado”, expressão que integra o texto do dispositivo que descreve o tipo.

Seja como for, a situação em exame envolve a chamada responsabilidade objetiva.

Quanto à alegação de decadência, não acato os argumentos da 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 período de 1998 assinalado pela defesa. 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. Em relação ao exercício de 1998, o primeiro dia do exercício seguinte é 1º de janeiro de 1999. O lançamento poderia ser feito, por conseguinte, até 31/12/03. O presente Auto de Infração foi lavrado em 13/11/03. O § 4º do art. 150 do CTN a que se apegava a defesa aplica-se é quando a lei não fixar prazo à homologação. Ocorre que a lei baiana prevê tal prazo: Código Tributário do Estado da Bahia (COTEB), art. 107-A, acrescentado pela Lei nº 8.534/02. Mantenho a multa do item 7º.

Quanto ao requerimento no sentido de que todas as intimações sejam dirigidas ao escritório profissional dos advogados, o que tenho a dizer é que não custa nada que o órgão preparador satisfaça o pleito, porém não haverá nenhuma consequência prejudicial ao processo se as intimações forem feitas à pessoa do próprio autuado, nos termos do art. 108 do RPAF/99.

Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **129444.0001/03-6**, lavrado contra **POSTO MOENDA LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do

imposto no valor total de **R\$ 14.089,63**, acrescido das multas de 60% sobre R\$ 3.090,48 e de 70% sobre R\$ 10.999,15, previstas no art. 42, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além das multas nos valores de **R\$ 50,00** e **R\$ 22.080,00**, prevista no art. 42, XXII e XIV, da supracitada lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de setembro de 2004.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR

TERESA CRISTINA DIAS CARVALHO – JULGADORA