

**PROCESSO** - A. I. Nº 129444.0001/03-6  
**RECORRENTE** - POSTO MOENDA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0342-02/04  
**ORIGEM** - INFAZ VALENÇA  
**INTERNET** - 25/10/2005

## **2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO CJP Nº 0324-12/05**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** 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). Alterada a Decisão recorrida. Efetuada correção no cálculo do imposto. **b)** 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. Modificada a Decisão recorrida. Efetuada correção no cálculo do imposto. 2. LIVROS FISCAIS. LMC. EXTRAVIO. MULTA. Fato comprovado. Mantida a Decisão. Não acolhidas as arguições de nulidade e de decadência. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

Trata-se de Recurso Voluntário interposto contra a Decisão da 2ª JJF que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em epígrafe, para exigir ICMS e multa, no valor total de R\$36.269,63, sendo objeto dessa revisão as seguintes irregularidades:

1. Falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, estando as 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%.
2. Falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, sobre o valor acrescido, por ter a empresa adquirido mercadorias de terceiros sem documentos fiscais, estando as 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%.

3. 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%.
4. 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 imposto no valor de R\$ 2.362,54, com multa de 60%.
5. 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.

Na Decisão recorrida, o ilustre relator votou pela manutenção das exigências fiscais referentes aos itens 2, 3, 5 e 6 do Auto de Infração, argumentando que na defesa não foram apontados erros, que justificassem a realização de diligência. Disse que as ponderações da defesa não são capazes de elidir os lançamentos do crédito tributário. Afirmou que estava comprovada a aquisição de combustíveis sem documentos fiscais e, portanto, o autuado, ora recorrente, assumia a responsabilidade pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal, bem como o imposto sobre o valor acrescido (antecipação tributária), haja vista que se tratava de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (gasolina e óleo diesel).

Quanto ao 7º item, o ilustre relator afastou a alegação de decadência, afirmando que *“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”*. No mérito, manteve a multa indicada na autuação, argumentando que a lei fala em livro extraviado, inutilizado ou mantido fora do estabelecimento, em local não autorizado, conforme se verificou no caso em tela.

Inconformado com a Decisão proferida pela 2ª JJF, o contribuinte apresentou Recurso Voluntário, onde alegou que o Acórdão JJF Nº 0342-02/04 deve ser reformado, conforme relatado a seguir.

Quanto aos itens 2, 3, 5 e 6 do Auto de Infração, o recorrente nega que tenha cometido as irregularidades que lhe foram imputadas. Diz que os valores apresentados pelo autuante não são verídicos e, como prova, cita o demonstrativo anexado à defesa, onde evidencia um equívoco correspondente a 309,40 litros de gasolina. Alega que as notas fiscais de saídas emitidas não correspondem às listagens apresentadas na autuação e, por essa razão impugna os dados constantes como “Saídas do NF”. Afirmo que sempre agiu de boa-fé, diz que ocorreram meros erros escriturais, os quais não são fatos geradores do ICMS. Ressalta, que, nos levantamentos, os valores extraídos do LMC foram anotados como sendo “saídas com nota fiscal”. Transcreve farta jurisprudência, para embasar sua alegação.

Após afirmar que a Primeira Instância não apreciou a questão da substituição tributária, o recorrente alega que os combustíveis já saem das refinarias com o ICMS pago e, portanto, mesmo que tivesse adquirido os referidos combustíveis sem escrituração, não poderia o fisco exigir imposto, sob pena de incidir em bitributação. Assegura que todo o combustível existente nos postos já está com o imposto pago pelo regime de substituição tributária. Para embasar sua alegação, transcreve o art. 512-A do RICMS-BA.

Referindo-se ao item 7 do Auto de Infração, o recorrente alega que o fisco não poderia exigir livros fiscais referentes a período anterior a 13/11/98 e, portanto, estava desobrigado de apresentar três LMCs, um para cada tipo de combustível. Frisa que a decadência do direito de o fisco pleitear

eventuais créditos se dá em cinco anos, contados a partir da ocorrência do fato gerador. Explica que o disposto no art. 173 do CTN não se aplica aos tributos sujeitos ao lançamento por homologação, como é o caso do ICMS. Transcreve ementas de decisões do Superior Tribunal de Justiça e do Conselho de Contribuintes do Ministério da Fazenda.

Quanto ao mérito do item 7 do Auto de Infração, afirma que a Decisão da Junta de Julgamento deve ser reformada, pois os livros fiscais foram roubados sem qualquer ingerência de sua vontade para o acontecido, apesar da cautela que diz adotar na guarda dos mesmos. Explica que os livros não foram extraviados, mas sim roubados, conforme a queixa policial juntada na defesa, não ensejando a aplicação da multa indicada na autuação. Salienta que em razão da localização do escritório contábil, os seus livros fiscais são constantemente deslocados entre as cidades de Santo Antônio de Jesus e de Tancredo Neves. Aduz que, caso tivesse incorrido em alguma infração, a multa cabível seria a prevista no art. 42, XV, “d”, da Lei nº 7014/96, no valor de R\$460,00. Diz deve ser aplicado o disposto no art. 112 do Código Tributário Nacional, cujo teor transcreveu, pois os fatos descritos na autuação não se enquadram no dispositivo capitulado e, sim em outro dispositivo que lhe é mais favorável.

Ao concluir, diz que a Decisão recorrida é despida de fundamentação, não analisa os elementos anexados aos autos e não requer exame a ser efetuado por auditor estranho ao feito. Afirma que a falta de fundamentação enseja a nulidade da Decisão, conforme previsto no inciso II do art. 18 do RPAF/99. Solicita a nulidade ou a improcedência da autuação.

Ao exarar o Parecer de fls. 111 a 112 dos autos, a ilustre representante da PGE/PROFIS opina pelo Não Acolhimento da preliminar referente à decadência, alegando que a legislação tributária estadual, respaldada em autorização legal (art. 150, § 4º, do CTN), fixou o primeiro dia do exercício seguinte como o momento a partir do qual deve-se iniciar a contagem do prazo decadencial. Diz que não se pode aceitar a alegação recursal de que o imposto já foi pago pelo regime de substituição tributária, uma vez que os combustíveis foram adquiridos sem nota fiscal. Ao adentrar no mérito, diz que as alegações de incorreções nos registros feitos no LMC são objetivos e, por esse motivo, entende que o processo deve ser remetido à ASTEC para que aprecie o referido livro à luz dos argumentos recursais.

O processo foi enviado em diligência à ASTEC para o atendimento das seguintes solicitações:

- a) que fossem verificados se os LMCs do recorrente comprovam a veracidade da alegação defensiva;
- b) verificar se as quantidades lançadas nos LMCs do recorrente estão de acordo as consignadas nos levantamentos quantitativos;
- c) efetuar as correções necessárias nos demonstrativos e, sendo o caso, elaborar novo demonstrativo de débito.

Conforme o Parecer ASTEC nº 0048/2005 (fls. 118 e 119), a diligência foi atendida mediante visita ao estabelecimento do recorrente e análise dos livros e documentos apresentados. Nesse Parecer, a diligente afirma que os demonstrativos elaborados pelo autuante estão de acordo com o escriturado nos LMCs apresentados, exceto os “encerrantes” dos meses de fevereiro e dezembro, o que comprova a diferença de 319,4 litros apontada na defesa. Ressalta que o autuante não considerou as “aferições” consignadas nos LMCs, no total de 14.620 litros de “gasolina”, conforme demonstrativo à fl. 122. Ao finalizar, diz que após deduzir às “aferições” de “gasolina”, no exercício de 2002 remanesceu apenas a omissão de entrada de “óleo diesel”, sendo devido ICMS por responsabilidade solidária e por antecipação tributária nos valores de, respectivamente, R\$ 113,35 e R\$ 47,11 (infrações 2 e 3), conforme demonstrativo à fl. 119.

O recorrente e o autuante foram cientificados do resultado da diligência. O primeiro não se pronunciou, ao passo que o segundo afirmou que a diligência foi efetuada com base em LMCs “montados” após a autuação.

Ao exarar o Parecer de fls. 145 e 146, a representante da PGE/PROFIS afirma que carece de prova a alegação de que os LMCs foram montados, pois o próprio autuante não anexou aos autos cópia dos livros a que teve acesso quando da fiscalização. Ao finalizar, a ilustre procuradora opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, para que sejam as infrações 2 e 3 reduzidas para, respectivamente, R\$113,35 e R\$47,11. Em seguida, esse Parecer foi ratificado pelo Procurador Assistente da PGE/PROFIS.

## VOTO

No Recurso Voluntário, o recorrente suscita duas questões que devem ser apreciadas preliminarmente: a primeira trata da alegada omissão da Primeira Instância ao analisar a questão da substituição tributária das mercadorias arroladas nos levantamentos quantitativos; a segunda prende-se à decadência do direito de a Fazenda Pública Estadual exigir a apresentação de livros fiscais referente ao exercício de 1998.

Quanto à mencionada omissão, afasto a alegação recursal, pois a situação tributária das mercadorias arroladas nos levantamentos quantitativos foi analisada pela Primeira Instância, conforme se constata à fl. 79 dos autos, onde o relator afirma:

*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.*

No que tange à decadência, a questão já foi apreciada e rechaçada com a devida fundamentação pela Primeira Instância, porém, no Recurso Voluntário, a matéria volta a ser abordada. Efetivamente, o art. 150, § 4º, do CTN, prevê que “Se a lei não fixar prazo à homologação, será ele de 5 (cinco) anos, a contar da ocorrência do fato gerador”. Contudo, a legislação tributária do Estado da Bahia, utilizando a permissão contida no § 4º do art. 150 do CTN, fixou o prazo de homologação em cinco anos a contar “do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado” (art. 107-A, I, do COTEB, e art. 965, I, do RICMS-BA). Para os fatos geradores ocorridos durante o exercício de 1998, a Fazenda Pública tinha até o dia 31/12/03, portanto, no caso em tela, ainda não tinha ocorrido a alegada decadência.

Ao adentrar no mérito, passo a analisar a Decisão recorrida relativamente às infrações 2, 3, 5 e 6 conjuntamente, uma vez que foram apuradas mediante levantamentos quantitativos de estoques por espécies de mercadorias.

Visando buscar a verdade material dos fatos, foi solicitada à ASTEC a realização de diligência, visando verificar a veracidade das alegações recursais pertinentes aos levantamentos quantitativos de estoques. A diligência foi realizada, tendo a auditora incumbida do seu atendimento informado que os demonstrativos elaborados pelo autuante estão de acordo com o escriturado nos LMCs, exceto os “encerrantes” dos meses de fevereiro e dezembro, o que comprova a diferença de 319,4 litros apontada na defesa. Também informou que as “aferições” consignadas nos LMCs, no total de 14.620 litros de “gasolina”, não foram consideradas pelo autuante.

O recorrente e o autuante foram cientificados do resultado da diligência. O primeiro não se pronunciou, ao passo que o segundo alegou que os LMCs utilizados na diligência foram “montados” após a autuação.

Interpreto o silêncio do recorrente como um reconhecimento, tácito, do resultado da diligência. Deixo de acatar a alegação do autuante, pois ele não trouxe ao processo prova do alegado e, além disso, a diligência comprovou que os demonstrativos elaborados pelo autuante estavam de acordo com os LMCs apresentados à auditora da ASTEC, exceto quanto aos “encerrantes” dos meses de fevereiro e dezembro.

Ao analisar o resultado da diligência realizada, constato que as “aferições” diárias de 20 litros (álcool e diesel) e 40 litros (gasolina) já foram consideradas pelo auditor nos levantamentos quantitativos originais. Dessa forma, não podem ser incluídas no levantamento quantitativo de 2002, as “aferições” referentes à “gasolina”, no total de 14.620 litros, como fez a diligente.

Quanto ao erro na relação das saídas de “gasolina”, no montante de 309,4 litros, acolho a alegação recursal, pois a diligência efetuada pela ASTEC comprovou a procedência do alegado, com base nos livros que lhe foram apresentados.

Pelo acima exposto, da omissão de entrada de gasolina apurada pelo autuante no exercício de 2002, deve ser excluída a quantidade de 309,4 litros. Dessa forma, o imposto devido nas infrações 2 e 3 passam de R\$ 2.548,36 e R\$ 727,94 para, respectivamente, R\$ 2.397,99 e R\$ 685,89, conforme demonstrado a seguir:

Espécies de Combust.	Omissão Entrada a	Exclusão (litros) b	Omissão Retificada c=a-b	Preço Unit. d	Base Cálculo e=c*d	Aliq. (%) f	ICMS Normal g=e*f	MVA (%) h	B. C. da S. Trib. i=e*h	Aliq. (%) j	ICMS S. Trib. l=i*j-g
Diesel	486,70	0,00	486,70	1,37	666,78	17	113,35	41,56	943,89	17	47,11
Gasolina	5.010,30	309,40	4.700,90	1,80	8.461,62	27	2.284,64	27,96	10.827,49	27	638,78
				Total da Infração 2			2.397,99	Total da Infração 3			685,89

Quanto às infrações 5 e 6, as diferenças apuradas pelo autuante subsistem integralmente e são devidos os valores exigidos na autuação e, portanto, foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal.

Ressalto que, considerando as peculiaridades dos postos revendedores de combustíveis, os levantamentos quantitativos de estoques desses estabelecimentos são realizados com base nos valores registrados pelos contribuintes nos Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC). Dessa forma, as “saídas com nota fiscal” consignadas nos levantamentos quantitativos foram obtidas pela diferença dos “encerrantes” lançados nos LMCs, tendo sido deduzidas as “aferições” registradas. Além disso, saliento que as quantidades lançadas como “saídas com nota fiscal” foram checadas com os LMCs mediante diligência realizada pela ASTEC e, no entanto, não foram encontradas divergências, exceto no que tange aos 309,4 litros de “gasolina” no exercício de 2002, conforme já visto acima.

Não acolho a tese recursal de que o imposto referente às mercadorias em questão já foi recolhido pela refinaria ou pela distribuidora mediante o regime de substituição tributária. Essa argumentação só é verdadeira quando as mercadorias estão acompanhadas da devida documentação fiscal. No caso em tela, os levantamentos quantitativos de estoques comprovaram a entrada de mercadorias (combustíveis) desacompanhadas de documentação fiscal e, portanto, não se pode afirmar que o imposto tenha sido pago na origem. Não há no lançamento nenhuma bitributação, como tenta fazer crer o recorrente. Essa questão já foi devidamente apreciada pela Junta de Julgamento, entendimento com o qual comungo.

Também alega o recorrente que as diferenças apuradas são decorrentes de meros erros da escrituração contábil, o que não constitui fato gerador do ICMS. Conforme já bem demonstrado na Decisão recorrida, no presente lançamento não se está exigido imposto em razão de erro na escrituração contábil, mas em decorrência de entrada de mercadorias desacompanhadas da devida documentação fiscal. Caso a questão se resumisse a mero erro contábil, o recorrente deveria ter trazido aos autos as notas fiscais comprobatórias das entradas que foram omitidas, elidindo assim a autuação, o que não foi feito até o presente momento.

Relativamente à infração 7, também foi correta a Decisão da Primeira Instância, pois o “extravio” dos livros fiscais ficou comprovado, sendo irrelevante o fato de terem sido ou não roubados. A alegação de roubo, mesmo comprovada, não elide a acusação. A multa aplicada está correta, não há o alegado erro no enquadramento e não é cabível a aplicação do disposto no art. 112 do CTN.

Pelo acima exposto, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para retificar a Decisão recorrida em relação às infrações 2 e 3, as quais passam para, respectivamente, R\$2.397,99 e R\$685,89, mantendo-se inalterados os demais valores exigidos na autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 129444.0001/03-6, lavrado contra **POSTO MOENDA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$13.897,21**, acrescido das multas de 60% sobre R\$3.048,43 e 70% sobre R\$10.848,78, 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**, previstas no art. 42, XXII e XIV, da supracitada lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 19 de setembro de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

ÁLVARO BARRETO VIEIRA – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PRFIS