

A. I. Nº - 129423.0033/09-8  
AUTUADO - TRANSCOOB COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS DE TRANSPORTE  
AUTUANTE - MARIA LUIZA FREITAS AMARAL  
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
INTERNET- - 18. 03. 2010

**1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0044-01/10**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Infrações caracterizadas. Auto de Infração **PROCEDENTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Através do Auto de Infração em lide, lavrado em 21/09/2009, foi efetuado o lançamento do crédito tributário correspondente à exigência de ICMS no valor de R\$266.159,14, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – deixou de recolher o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2008, exigindo ICMS no valor de R\$17.535,12, acrescido da multa de 70%;

02 – deixou de recolher o imposto, 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, deduzida a parcela do tributo calculada 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 de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2008, exigindo ICMS no valor de R\$4.881,78, acrescido da multa de 60%;

03 – deixou de recolher o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie

aberto, compreendendo o período de 01/01/2009 a 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$3.226,44, acrescido da multa de 70%;

04 – deixou de recolher o imposto, 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, deduzida a parcela do tributo calculada 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 de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, compreendendo o período de 01/01/2009 a 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$1.025,68, acrescido da multa de 60%;

05 – deixou de recolher o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2008, exigindo ICMS no valor de R\$50.598,99, acrescido da multa de 70%;

06 – deixou de recolher o imposto, 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, deduzida a parcela do tributo calculada 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 de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2008, exigindo ICMS no valor de R\$16.034,82, acrescido da multa de 60%;

07 – deixou de recolher o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, compreendendo o período de 01/01/2009 a 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$124.105,55, acrescido da multa de 70%;

08 – deixou de recolher o imposto, 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, deduzida a parcela do tributo calculada 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 de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, compreendendo o período de 01/01/2009 a 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$ R\$39.329,05, acrescido da multa de 60%;

09 – deixou de recolher o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias no exercício de 2008, exigindo ICMS no valor de R\$4.217,46, acrescido da multa de 70%;

10 – deixou de recolher o imposto, 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, deduzida a parcela do tributo calculada 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 de estoque por espécie de mercadorias no exercício aberto, compreendendo o período de 01/01/2009 a 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$1.250,90, acrescido da multa de 60%;

11 – deixou de recolher o imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, compreendendo o período de 01/01/2009 a 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$3.049,01, acrescido da multa de 70%;

12 – deixou de recolher o imposto, 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, deduzida a parcela do tributo calculada 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 de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, compreendendo o período de 01/01/2009 a 15/07/2009, exigindo ICMS no valor de R\$904,34, acrescido da multa de 60%.

É esclarecido que as infrações 01 a 04 se referem a diesel comum, as infrações 05 a 08 a álcool e as infrações 09 a 12 tratam de gasolina comum, conforme demonstrativos anexados e cópias das folhas do LMC, que apontam os encerrantes inicial e final.

O autuado, através de representante legalmente constituída, apresentou impugnação às fls. 665 a 669, salientando que se refere a uma entidade de direito privado, na modalidade cooperativa, e como tal, na melhor lição do professor Pontes de Miranda “*não existe para lucrar, mas sim, para evitar a exploração lucrativa de terceiros, buscando a inteligência econômica para alcançar o bem-estar de seus cooperados*”.

Aduz que visando alcançar a consecução de seus fins, isto é, atender às necessidades dos cooperados, lhes disponibilizou o fornecimento de combustível, criando assim, um posto de uso exclusivo de abastecimento.

Salienta que durante a formação da entidade fora contratado um contador para orientar uma funcionária, para que esta aprendesse a forma correta de confeccionar o LMC (Livro de Movimentação de Combustível), sendo usados durante o treinamento livros como rascunho, que depois seriam descartados, enquanto que os verdadeiros livros, antes da utilização passariam pela análise do contador. Porém esse fato não ocorreu, sendo entregues à Secretaria Estadual da Fazenda os livros que serviram de rascunho, o que motivou a demissão daqueles funcionários.

Alega que diante da solicitação, os livros foram entregues, os quais sequer continham termo de abertura, a assinatura do presidente da cooperativa, ou registro na JUCEB [Junta Comercial do Estado da Bahia], o que significa que não podem ser considerados como elementos passíveis de gerar quaisquer obrigações, muito menos multa tão vultosa. Observa que a nova contadora fez um pedido verbal de prazo para correção, à Repartição Fazendária, que não foi concedido, o que contraria o disposto no transcreto art. 4º da Portaria nº. 26, de 13.11.1992, que regula o LMC.

Argumenta que de acordo com essa norma, no caso de irregularidades na escrituração do LMC, deve ser feita a notificação do contribuinte, concedendo-lhe o prazo de 24 horas para sanar a falha. Somente após decorrido esse prazo sem a apresentação do livro devidamente regularizado, é que restará caracterizada a infração. Aduz que como não foi seguido esse procedimento, a infração não se consumou.

Frisa que o fato de a Portaria ANP nº. 116/2000, estabelecer em seu artigo 10, inciso XIV, que o varejista se obriga a manter, no posto revendedor, o LMC escriturado tenha sido revogada a norma que confere prazo para sanar event legislador definiu que o descumprimento da obrigação não au

concedendo prazo para sanar a irregularidade, essa condição somente será revogada se norma posterior tratar dessa matéria de forma diferente ou se expressamente a revogar ou consignar que não mais será concedido o citado prazo.

Lembra que a Portaria DNC nº 26/92, que continua em vigor, trata exclusivamente sobre o LMC, tendo natureza especial em relação às posteriores, permitindo garantir que mesmo se ocorresse alguma antinomia entre elas, a norma especial prevaleceria sobre a geral (princípio da especialidade).

Destaca que a multa imputada não deve prosperar, por se basear em um equívoco, prejudicando todo cálculo que nele se sustentou, inclusive no que se refere ao valor, uma vez que o posto de abastecimento da Cooperativa tem apenas um ano de funcionamento, e jamais teria uma venda tão vultosa nesse período, mesmo porque só atende aos seus cooperados, prestadores de serviços e coligados na forma da Resolução nº 12/2007 da ANP. Realça que o valor é expressivo porque na confecção do dito “livro-rascunho” foram inseridos dados irreais, até mesmo para as saídas de combustível, que é altíssimo para uma cooperativa, e não tem cunho comercial.

Observa que deve-se levar em conta, além da primariade do autuado, o princípio da realidade dos fatos, o qual também é denominado de princípio da verdade material e da liberdade da prova, e de acordo com Hely Lopes Meireles autoriza a administração a valer-se de qualquer prova lícita de que a autoridade processante ou julgadora venha a tomar conhecimento. Traz à colação, também, lição proferida pelo professor Ivan Horcaio a respeito do mencionado princípio.

Assim, como provas do quanto alegado e como forma de demonstrar que não há nenhuma intenção de burlar o fisco, anexa aos autos, como permite o artigo 4º do Decreto nº. 26, os livros de movimentação de combustível devidamente corrigidos (fls. 675 a 1.933), assinados e registrados pela JUCEB, que sendo agora documentos no sentido jurídico, se constituem em suporte fático, servindo de embasamento para gerar qualquer obrigação.

Acrescenta que de acordo com o art. 378 do Código de Processo Civil: “*Os livros comerciais provam contra o seu autor, é lícito ao comerciante, todavia, demonstrar, por todos os meios permitidos em direito, que os lançamentos não correspondem à verdade dos fatos*”.

Requer o seguinte:

- a) que sejam juntados ao processo administrativo os LMC registrados pela JUCEB, para que sejam gerados seus efeitos fiscais;
- b) que a certidão que por ora consta como negativa de efeitos positivos seja modificada, passando a constar apenas o termo negativa;
- c) que sejam remetidos os autos a órgãos superiores da entidade, se for o caso;
- d) que o Auto de Infração seja julgado insubstancial, sem produção de nenhuma outra consequência para o contribuinte.

A autuante prestou informação fiscal às fls. 1.938 e 1.939, aduzindo que o impugnante apenas alega que os LMCs que foram entregues à fiscalização, após ser regularmente intimado, se referiam a rascunhos, tendo servido apenas para treinamento de uma funcionária orientada pelo contador, que atende somente aos cooperados, assim como apresenta novos LMCs.

Realça que em momento algum o autuado se referiu às irregularidades apontadas no Auto de Infração, deixando de contestar a sua essência, que consistiu na constatação de uma diferença de entrada de combustíveis, apurada mediante levantamento quantitativo de estoques, que resultou na falta de notas fiscais de entrada, tendo o levantamento sido realizad arquivadas e registradas no LMC.

Contesta a alegação da defesa de que não existiu o volume de vendas de combustíveis, porque não visa lucro, mas o bem estar dos cooperados, asseverando ser do conhecimento de todos na cidade que isso não ocorre, tendo a Cooperativa sido alvo de diversas denúncias por este motivo, registradas sob o nº. 00018659 (fl. 1.937).

Tratando sobre os novos LMCs, realça que gostaria de saber como o autuado conseguiu novos valores dos encerrantes (bicos) das bombas dos combustíveis, para confeccionar os novos livros, pois o mesmo registra as saídas diariamente e as bombas possuem lacres, que somente podem ser abertos mediante intervenção de uma empresa autorizada.

Sugere que o Auto de Infração seja julgado procedente.

## VOTO

Constatou que o lançamento de ofício se encontra revestido das formalidades legais, nele estando determinados o autuado, o montante do débito tributário e a natureza das infrações apuradas, tendo sido concedidas ao contribuinte as condições necessárias para que ele exercesse plenamente o contraditório e fizesse uso do seu direito de ampla defesa. Ademais, os demonstrativos elaborados pela fiscalização se sustentaram em livros disponibilizados pelo próprio sujeito passivo, o que afasta a alegação de ofensa ao princípio da verdade material. Portanto, não se encontram presentes os motivos elencados na legislação, inclusive nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/BA (Decreto nº. 7.629/99), que poderiam ensejam a sua nulidade.

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2008 e 2009, quando foram verificadas diferenças de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (combustíveis), fato que motivou a exigência do pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação, de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Observo que o contribuinte não apresentou uma impugnação objetiva no que se refere aos números apurados pela fiscalização, que representaram os montantes consignados em cada uma das infrações que compõem o lançamento. A defesa baseou a sua insurgência na alegação de que o fisco estadual amparou o seu levantamento em LMCs (livros de movimentação de combustíveis), que teriam sido utilizados pela sua contabilidade tão somente como rascunho, para treinamento de sua funcionários, os quais depois seriam descartados, e que, entretanto, foram entregues inadvertidamente à fiscalização estadual.

Disse mais, que tendo em vista disposição contida na Portaria nº 26/1992, do DNC (Departamento Nacional de Combustíveis), que institui a utilização do LMC, que em decorrência das irregularidades verificadas pela autuante na escrituração do LMC, o contribuinte deveria ter sido notificado, sendo-lhe concedido o prazo de 24 horas para sanar a falha. E que somente após transcorrido esse prazo, é que restaria caracterizada a infração. O autuado alegou, ainda, que somente atende aos seus cooperados e que não tem cunho comercial. Concluiu, anexando novos LMCs, contendo alterações, enfatizando que se referem aos dados corretos e que deveriam ser considerados.

A autuante, por outro lado, salientou que o contribuinte não contestou as irregularidades apontadas na autuação, que foram apuradas por meio de levantamento quantitativo de estoques, o qual foi realizado por meio das notas fiscais e do LMC apresentados mediante intimação. Contradiz a alegação defensiva de que não visa lucro e que opera apenas com os cooperados, ressaltando terem sido registradas diversas denúncias contra o autuado, trazendo ao processo a Denúncia de nº. 00018659, formulada junto à Secretaria da Fazenda.

Constato que os procedimentos conduzidos pela fiscalização apresentam sintonia com as regras estabelecidas na Portaria nº. 445/98 e no RICMS/BA (Decreto nº 6.284/96), bem como atende às diretrizes emanadas da Portaria nº 26/92, do DNC.

O autuado atua no comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente deveria receber as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação tributária. Entretanto, na situação em análise, exige-se corretamente o imposto devido, por solidariedade, bem como o ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), em razão da constatação da falta de registro, em sua escrituração, de entradas de combustíveis, ocorridas em seu estabelecimento.

As ocorrências citadas foram detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques dos produtos diesel comum, álcool e gasolina comum, com base nos registros constantes no LMC escriturado pelo contribuinte, bem como nas notas fiscais de entradas, tendo sido apuradas quantidades de entradas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis.

Após analisar os LMCs juntados aos autos, concluo que os argumentos defensivos não podem prosperar, tendo em vista os seguintes pontos:

- 1) os LMCs que serviram de base para o levantamento conduzido pela fiscalização foram disponibilizados pelo próprio contribuinte, após intimado para tanto. A alegação de que tais livros teriam sido utilizados apenas com o fito de o seu contador treinar uma funcionária do estabelecimento mostra-se no mínimo surpreendente, haja vista que esses livros foram sistematicamente escriturados por um longo período, isto é, por quase que dois exercícios consecutivos;
- 2) os novos LMCs somente foram registrados na Junta Comercial da Bahia (JUCEB) em 30/10/2009, portanto um mês após a ciência do Auto de Infração e bem a tempo de serem anexados à peça impugnatória. A despeito desses livros terem sido preenchidos em um momento posterior, conforme resta claro no discurso da defesa, trazem dados bastante divergentes daqueles consignados nos primeiros LMCs, tornando-o inoportuno, uma vez que as informações referentes a períodos anteriores necessariamente deveriam ter sido colhidas na época própria e com base nos elementos então disponíveis, a exemplo dos números constantes nas bombas de combustíveis. Ademais, de acordo com a Portaria acima mencionada e reportada pelo defendant, o registro dos dados no LMC deve ser efetuado obrigatoriamente a cada dia;
- 3) quanto às alegações do autuado no que se refere às determinações contidas na Portaria nº 26/92 ressalto que essa norma dispõe sobre as obrigações acessórias dos contribuintes perante o Departamento Nacional de Combustíveis, de modo que a mesma apenas tem pertinência na presente análise quando o desatendimento aos seus preceitos resulte em cometimento de infração contra a legislação tributária estadual referente ao ICMS, o que se configurou no caso em lide;
- 4) por último, não concordo com a argumentação do contribuinte de que apenas atenderia aos cooperados e coligados e de que a sua atividade não visaria lucro, uma vez que mesmo se restassem comprovadas tais alegações, ainda assim ele estaria obrigado a escriturar todas as entradas e saídas de combustíveis que promovesse, haja vista que se trata de contribuinte cadastrado na condição de “normal” e que opera com a comercialização de combustíveis, mercadorias subordinadas ao regime de substituição tributária. Em reforço a este posicionamento, se encontra registrada no presente processo uma denúncia contra o autuado, concernente ao comércio ilegal de combustíveis.

Desta forma, estando convencido quanto ao acerto da fiscalização no tocante à exigência tributária, em decorrência da constatação da falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, mantenho as infrações na íntegra.

Diante do exposto, voto pela procedência do Auto de Infração.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº. **129423.0033/09-8**, lavrado contra **TRANSCOOB COOPERATIVA DOS PROFISSIONAIS DE TRANSPORTE**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$266.159,14**, acrescido da multa de 70% sobre R\$202.732,57 e de 60% sobre R\$63.426,57, previstas no art. 42, incisos III e II, alínea “d” da Lei nº. 7.014/96 e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2010.

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

JORGE INÁCIO DE AQUINO – JULGADOR