

**A. I. N°** - 180503.0805/08-0  
**AUTUADO** - POSTO CIDADE LTDA.  
**AUTUANTE** - JOSÉ DE CASTRO DIAS  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 29/07/2010

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0176-03/10

**EMENTA:** ICMS. 1. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos mediante diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC, ficaram reduzidos os valores originalmente apurados. 2. IMPOSTO LANÇADO E NÃO RECOLHIDO. Infração não elidida. Mantida a exigência fiscal. 3. LIVROS FISCAIS. LMC. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. Descumprimento de obrigação acessória punível com multa. Infração acatada pelo autuado. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 11/11/2008, refere-se à exigência de R\$78.021,29 de ICMS, acrescido das multas de 50%, 60% e 70%, além de penalidade por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$460,00, em decorrência das seguintes infrações:

Infração 01: Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2007. Valor do débito: R\$57.132,55.

Infração 02: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de MVA, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2007. Valor do débito: R\$16.291,92.

Infração 03: Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios. Valor do débito: R\$4.400,83.

Infração 04: Falta de recolhimento do imposto na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro, desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques nos exercícios de 2003, 2004, 2005 e 2007. Valor do débito: R\$57.132,55.

de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto, período de 01/01/2008 a 12/10/2008. Valor do débito: R\$148,83.

Infração 05: Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de MVA, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques em exercício aberto, período de 01/01/2008 a 12/10/2008. Valor do débito: R\$47,16.

Infração 06: Deixou de escriturar livros fiscais, sendo exigida multa no valor de R\$460,00.

O autuado, por meio de advogado com procuração à fl. 80, apresentou impugnação (fls. 58 a 72), informando que reconhece como devida a infração 06. Em seguida, comenta sobre a realização de levantamento quantitativo de estoques pela fiscalização e diz que não podem prosperar as demais imputações por ofensa aos princípios de direito que norteiam as normas jurídicas. Apresenta preliminar de nulidade do Auto de Infração, comentando sobre o princípio da isonomia, citando ensinamentos do Professor Hugo de Brito Machado. Diz que a fiscalização ignorou o que estabelece a Constituição Federal quanto às limitações do poder de tributar; transcreve o art. 140 da Constituição Federal; reproduz ensinamentos de Sacha Calmon, e apresenta o entendimento de que a auditoria realizada pelo autuante ofende expressamente a previsão constitucional, e nestes casos o CONSEF vem decidindo pela nulidade da autuação fiscal, conforme Acórdãos JJJ Nº 2204-04/01 e JJJ Nº 0252-01/04. Diz que houve ofensa ao princípio da legalidade na auditoria realizada; que o autuante ignorou a norma editada pela Agência Nacional de Petróleo – ANP, que determina as aferições diárias dos bicos de abastecimento de combustíveis, prevendo uma retirada de 20 litros diários para exame. Portanto, o autuante deixou de computar as aferições e dessa forma, deixou de observar as previsões da legislação que rege a matéria. Transcreve o art. 150, I da Constituição Federal; fala sobre o princípio da legalidade; reproduz ensinamentos de Celso Ribeiro e diz que o mencionado princípio da legalidade também é observado pelo RPAF/BA no seu art. 2º, que transcreveu. Argumenta que a autoridade administrativa não poderia abusar da discricionariedade, indicando as infrações tributárias sem quaisquer motivações e totalmente contrárias à realidade dos fatos, ensejando instabilidade nas relações jurídicas. Quanto à discricionariedade, reproduz ensinamentos de Antônio Bandeira de Mello e diz que os prepostos fiscais devem motivar o seu ato conforme estabelece a legislação específica. Cita decisões do CONSEF pela nulidade de Autos de Infração por inobservância do devido processo legal, transcrevendo as ementas, e reafirma o pedido de nulidade da autuação fiscal.

Quanto ao mérito, o defendente alega que em relação às infrações 01 a 05, as imputações fiscais são desprovidas de veracidade, considerando que todas as entradas de combustíveis foram acompanhadas de documentos fiscais e que, após confrontar os dados dos encerrantes, deduzidas as aferições, se constataria que ao invés de serem apuradas entradas de combustíveis sem nota fiscal, ocorreria exatamente o contrário. Cita decisão do CONSEF pela improcedência de Auto de Infração após diligência fiscal realizada ter constatado não haver diferença alguma, conforme ACORDÃO JJJ Nº 0327-02/07. Finaliza, reafirmando o pedido de nulidade, e se assim não for entendido por este órgão julgador, postula pela procedência parcial do Auto de Infração.

O autuante, em sua informação fiscal às fls. 102/103 dos autos, rebate as alegações defensivas argumentando que na auditoria de estoques somente foi efetuado pelos autuante o levantamento das entradas; os demais dados foram colhidos nos livros escriturados pelo contribuinte, ou seja, foram utilizados os dados constantes do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, referentes às leituras dos bicos, sendo utilizado, também, o LMC de dezembro. Como o contribuinte não escritura diariamente o LMC, e as aferições ou mesmo perdas por evaporação, entende que o re



04/04 e JJF N.º 0248-01/04. Comenta que a validade e eficácia do ato administrativo está condicionado à sua prática em motivos reais, idôneos e existentes e assegura que houve mero descumprimento de obrigação acessória, e que o autuante incorre no fenômeno da dupla exigência fiscal, ficando configurado o enriquecimento ilícito em detrimento do patrimônio do contribuinte pelo seu real e notório empobrecimento. Entende que restou demonstrado não houve qualquer prejuízo ao erário estadual, afirmando que não se pode exigir ICMS de operação anteriormente tributada, porque a única infração cometida pelo autuado foi o descumprimento da obrigação acessória, portanto, dever instrumental, conforme descrita no art. 324 do RICMS, que transcreveu. O autuado apresenta o entendimento de que incorreu na penalidade prevista no art. 915, XVIII, alínea “b” do RICMS/BA, que transcreveu, com multa de R\$140,00. Pede que se privilegie a realidade dos fatos em detrimento das rígidas regras de formalidade; pugna pela total improcedência da cobrança pelo descumprimento da obrigação principal, haja vista reconhece o descumprimento de obrigação acessória na medida em que não escriturou corretamente nos livros fiscais competentes a movimentação de combustível. Requer a improcedência do presente Auto de Infração.

Por meio do protocolo SIPRO de nº 446116/2010-7, o autuado requereu a juntada de notas fiscais de compra de combustível para comprovar o registro de entrada de mercadorias: gasolina comum no total de 60.000 litros e álcool hidratado no total de 30.000 litros, nos termos e argumentos da defesa apresentada.

## VOTO

Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade argüida pelo autuado, uma vez que o Auto de Infração preenche todas as formalidades legais, não ensejando em qualquer violação ao devido processo legal e a ampla defesa, sendo o imposto e sua base de cálculo apurados consoante os levantamentos e documentos acostados aos autos, e não se encontram os motivos elencados na legislação, inclusive os incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do presente Auto de Infração.

No mérito, as infrações 01, 02, 04 e 05 são decorrentes de levantamento quantitativo de estoques, sendo exigido imposto por responsabilidade solidária (infrações 01 e 04) e por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido (infrações 02 e 05), decorrente da omissão do registro de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária.

O autuado alegou que constatou inconsistências no levantamento fiscal, dizendo que não foram consideradas as aferições diárias dos bicos de abastecimento de combustíveis, ou seja, uma retirada de 20 litros diários para exame.

Em decorrência das alegações defensivas, o presente processo foi convertido em diligência à ASTEC, sendo informado pelo diligente que elaborou o demonstrativo de fls. 123/149 correspondente às aferições constantes no LMC apresentado pelo autuado, referente ao período objeto da autuação fiscal, tendo sido elaborados novos demonstrativos de estoque, conforme fls. 119 a 122, tomando como ponto de partida o levantamento fiscal originalmente efetuado, incluindo as aferições apuradas na diligência fiscal às fls. 123/149. Assim, o diligente concluiu que o débito inicialmente apurado ficou reduzido de R\$73.620,46 para R\$48.945,42, conforme demonstrativo de débito que elaborou à fl. 109 dos autos.

Vale salientar, que foi expedida intimação ao autuado (fl. 154), acompanhada de cópia do PARECER ASTEC N.º 022/2010 e demonstrativos. O autuante também tomou conhecimento (fl. 153), e não se pronunciou quanto ao mencionado parecer.

Na manifestação apresentada pelo defendente em relação à diligência realizada pela ASTEC, foi alegado que o diligente deixou de observar que o direito de deduzir as aferições não se limita apenas aos valores que foram lançados no LMC, mas sim, aos valores lançados diariamente, conforme determinação da Agência Nacional de Procel. Entende que o fato de não proceder regularmente à escrituração diária

bombas de combustíveis, ou seja, não lançar no LMC diariamente as quantidades de 20 litros que são aferidas, não significa que, efetivamente, tais quantidades não foram registradas nos respectivos encerrantes. Portanto o defendente entende que se trata apenas de um descumprimento de obrigação acessória, relativa à falta de escrituração correta do LMC.

Entretanto, não acato a alegação defensiva, haja vista que o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) foi instituído para o registro diário do estoque e das movimentações de compra e venda de combustíveis, inclusive as aferições realizadas diariamente, conforme Portaria 26, de 13/11/1992, sendo obrigação do Posto Revendedor, manter o mencionado livro escriturado e atualizado. Portanto, verifico pelas informações do diligente e pelas alegações do defendente, que foram computadas as aferições registradas no LMC, e as aferições não escrituradas pelo contribuinte no referido livro, não podem ser consideradas por falta da necessária comprovação, e não se trata de simples descumprimento de obrigação acessória, como entendeu o defendente.

Por meio do protocolo SIPRO de nº 446116/2010-7, o autuado requereu a juntada de notas fiscais de compra de combustível para comprovar o registro de entrada de mercadorias: gasolina comum no total de 60.000 litros e álcool hidratado no total de 30.000 litros. Entretanto, os documentos apresentados já foram computados no levantamento fiscal: NFs de gasolina 405657, 7295, 154542, 192670 e 39614, conforme demonstrativos de fls. 20, 22, 31, 35 e 39, respectivamente. NFs de álcool 405658, 009810, 119613, 167890 e 39613, conforme demonstrativos às fls. 18, 21, 29, 33 e 37, respectivamente.

Considerando que no demonstrativo de fls. 119/122, após a diligência fiscal realizada por preposto da ASTEC, ainda foi apurada a existência de omissão do registro de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, as infrações e os respectivos valores apurados na diligência fiscal estão conforme discriminação a seguir:

- Tratando-se de mercadoria enquadrada no Regime de Substituição Tributária e ainda estando as mercadorias em estoque ou saído sem tributação, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ser detentor de mercadoria recebida de terceiros desacompanhada de documentação fiscal (infrações 1 e 4), conforme art. 15, inciso I, alínea “a”, Portaria 445/98 e RICMS/97, art. 39, V.
- É devido também, o imposto apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de MVA previstos no Anexo 88 do RICMS/97 relativamente às mercadorias sujeitas a antecipação tributária, cuja diferença de entrada foi apurada e as mercadorias ainda se encontravam em estoque (Infrações 2 e 5), conforme art. 10, inciso I, alínea “b”, Portaria 445/98.

Acatando as conclusões do preposto da ASTEC, voto pela subsistência parcial destas infrações, de acordo com os valores apurados pelo diligente no demonstrativo de débito à fl. 109 do PAF, devendo prevalecer as datas de ocorrência e de vencimento das infrações 04 e 05, conforme demonstrativo de débito original, ou seja, 12/10/2008 e 09/11/2008, respectivamente.

Infração 03: Deixou de recolher o ICMS nos prazos regulamentares, referentes a operações escrituradas nos livros fiscais próprios.

Observo que embora o autuado não tenha acatado expressamente a exigência fiscal, não apresentou contestação nem qualquer documento para contrapor o levantamento fiscal e os valores apurados pelo autuante. Assim, concluo pela procedência desta infração, haja vista que não foram apresentados pelo autuado, elementos que pudessem elidir o imposto exigido.

Infração 06: Deixou de escriturar o Livro de Movimentação de Combustíveis - LMC, em relação às operações com álcool carburante, sendo exigida a multa no valor



Em sua impugnação, o autuado informa que reconhece como devida a infração 06. Assim, considero procedente a exigência da penalidade imposta ao contribuinte, haja vista que não existe controvérsia.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, conforme demonstrativo abaixo:

INFRAÇÃO Nº	CONCLUSÃO	IMPOSTO	MULTA (R\$)
01	PROCEDENTE EM PARTE	37.836,91	-
02	PROCEDENTE EM PARTE	10.653,72	-
03	PROCEDENTE	4.400,83	-
04	PROCEDENTE EM PARTE	3,64	-
05	PROCEDENTE EM PARTE	1,15	-
06	PROCEDENTE	-	460,00
<b>TOTAL</b>	-	<b>52.896,25</b>	<b>460,00</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 180503.0805/08-0, lavrado contra **POSTO CIDADE LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$52.896,25**, acrescido das multas de 50% sobre R\$4.400,83; 60% sobre R\$10.654,87 e 70% sobre R\$37.840,55, previstas no art. 42, incisos I, alínea “a”; II, alínea “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de **R\$460,00**, prevista no art. 42, inciso XV, alínea “d”, da mesma Lei, e dos acréscimos moratórios de acordo com o previsto pela Lei 9.837/05.

Esta Junta recorre, de ofício, desta decisão, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de julho de 2010

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR

OSMIRA FREIRE DE CARVALHO RIBEIRO DA SILVA - JULGADORA