

A.I. N.<sup>º</sup> - 088502.0013/10-8  
AUTUADO - POSTOS AGUIAR LTDA.  
AUTUANTE - ANTÔNIO ANÍBAL BASTOS TINOCO  
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
INTERNET - 08.04.2011

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

**ACÓRDÃO JJF Nº 0065-02/11**

**EMENTA:** ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. DETENTOR DE MERCADORIAS EM ESTOQUE DESACOMPANHADAS DE DOCUMENTOS FISCAIS. Provada documentalmente a existência de aquisições de mercadorias sem documentação fiscal. Assim ocorrendo, o adquirente adquire a condição de responsável solidário pelo imposto devido por quem lhe vendeu as mercadorias sem documentação fiscal e, por conseguinte, sem prova de que o tributo foi pago. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. 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. Exigências parcialmente subsistentes, após ajustes no levantamento fiscal. Rejeitadas as preliminares de nulidades suscitadas na defesa. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 16/09/2010, para exigência de ICMS, no valor de R\$12.142,10, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias (8.338 litros de GASOLINA COMUM) de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no exercício de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 3.546,62 e aplicada a multa de 70%. (docs.fl.s.06/07).
2. Falta de recolhimento do 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 mercadoria (GASOLINA COMUM) de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro, em sua escrita, de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, no exercício de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 1.123,92 e aplicada a multa de 60%. (docs.fl.s.06/07).

3. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias (13.720 litros de ÓLEO DÍESEL) de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no exercício de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 3.489,34 e aplicada a multa de 70%. ((docs.fl.08/09)).
4. Falta de recolhimento do 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 mercadoria (ÓLEO DÍESEL) de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro, em sua escrita, de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, no exercício de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 1.109,26 e aplicada a multa de 60%. (docs.fl.08/09).
5. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias (5.849 litros de ALCÓOL CARBURANTE) de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, no exercício de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 2.181,61 e aplicada a multa de 70%. (docs.fl.10/11).
6. Falta de recolhimento do 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 mercadoria (ALCÓOL CARBURANTE) de terceiros desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro, em sua escrita, de entrada de mercadoria sujeita ao regime de substituição tributária, no exercício de 2009, sendo exigido o imposto no valor de R\$ 691,35 e aplicada a multa de 60%. (docs.fl.10/11).

O autuado, através de seu representante legal, em sua defesa (docs.fl.114 a 124), após resumir as infrações, esclarece que é empresa varejista de combustíveis e seus derivados, e alega que o método utilizado pela fiscalização nas informações previstas no LMC, se baseiam em dados incorretamente apostos pelo contribuinte no citado livro.

Comenta que, a despeito da previsão do LMC no RICMS/BA, este não é um livro previsto do Regulamento do ICMS do Estado da Bahia, pois se trata de documento para uso da Agência Nacional de Petróleo.

Aduz que segundo o art. 113, § 2º do CTN, a obrigação acessória decorre da *legislação tributária* e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos.

Frisa que a expressão *legislação tributária* impõe o reconhecimento que qualquer obrigação imposta ao contribuinte derive de lei em sentido formal, assim sendo, norma produzida pelo Poder Legislativo, com base no princípio da legalidade previsto nos arts. 5º, II e 150, I, da CF/88. Cita lição de renomado tributarista sobre esta questão.

Salienta que o LMC foi instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis e mencionado no art. 324 do RICMS, e que ambos diplomas não são leis em sentido formal e material, não podendo, portanto, ser usado como justificativa última para a imposição de Auto de Infração.

Por outro lado, dizendo que alguns dados inseridos nos LMC's fiscalizados estão incorretos, em razão de que por ocasião do preenchimento do LMC, em sua imensa maioria, se refere a lançamento de entrada da mercadoria sem a nota correspondente, entende que a Ação Fiscal deve restringir-se às Notas de Entrada de mercadorias fornecidas à fiscalização.

Além disso, diz que outro equívoco encontrado no preenchimento do LMC está nas perdas e sobras, eis que os percentuais apostos não correspondem às tolerâncias legais, implicando em

uma saída de mercadoria sem a respectiva cobertura em estoque. Ou seja, que as modificações no estoque de fechamento não eram levadas à efeito no estoque de abertura do dia seguinte.

Destaca como outra relevante, é que as perdas ou ganhos do estoque foram colocadas aleatoriamente pela empresa, gerando-lhe valores em estoque não condizentes com a realidade, acima de 0,6% e sem a correspondente justificativa.

Feitas estas considerações, o deficiente aduz que no exercício de 2009 comprovou a compra de 58.000L de álcool, 218.000L de gasolina e 287.000L de óleo diesel, toda escriturada em seus livros fiscais de entradas.

Assevera que o único critério seguro fornecido pelos LMC's do contribuinte é o de abertura e o fechamento do encerrante.

Quanto aos números apurados no trabalho fiscal, observou o seguinte:

**ALCÓOL CARBURANTE:**

Observa que no levantamento feito pelo Auditor Fiscal na relação das notas fiscais de entrada de álcool carburante, o valor apurado foi de 50.500L, sendo que a aquisição comprovada foi de 58.000L, faltando 7.500L na consideração da entrada comprovada. Diz que no Auto de Infração a omissão diz respeito a 5.849L de álcool carburante, entretanto, se considerarmos a entrada de 58.000L, a omissão aventada desse combustível estaria totalmente coberta. Conclui que se a saída pelo fechamento foi de 53.272,20L e a entrada foi de 58000L, há uma sobra de 4.727,8L.

**GASOLINA:**

Que os levantamentos de entrada condizem com o valor apurado na fiscalização, ou seja, 218.000L, porém, que houve erros cometidos pelo contribuinte quando do preenchimento do LMC. Salienta que como o LMC possui campo próprio para o preenchimento das notas fiscais de entrada e produto, leitura dos encerrantes (o que gera o estoque contábil) e para a leitura do estoque físico diário de cada tanque, houve a diferença entre o estoque físico e o contábil (perdas e sobras de produto) superior a 0,6%. Chama a atenção de que enquanto a entrada de gasolina foi de 218.000L e sua saída de 214.499,40L, resta ainda em estoque 3.500,60L. Segundo o AI, a omissão foi de 2.935L, fato que não persistiria considerada a estocagem citada.

**ÓLEO DÍESEL:**

Informa que além da apuração incompleta de 282.000L com notas fiscais por parte da Auditoria Fiscal, os erros do LMC foram preponderantes na constatação da omissão de 13.720L. Explica que o quantitativo de diesel em notas fiscais é de 287.000L, ou seja, 5.000L a mais. Houve saída de 276.346L, restando em estoque 10.654L.

Ressalta que o estoque final de todos os produtos, escriturado nos LMC's não espelha a verdade, pois quando do preenchimento do estoque de abertura não eram computadas as perdas e as sobras dos dias anteriores, assim o estoque de abertura de um dia era o estoque escritural do dia anterior e não o estoque de fechamento.

Além disso, tomando por base o encerrante das bombas, diz que o estabelecimento vendeu, no ano de 2009, 53.272,20L de álcool, 214.499,40L de gasolina e 276.346L de óleo diesel, que aos preços médios de álcool = R\$ 1,79, gasolina = R\$ 2,80, e diesel = R\$ 2,12, perfaz o faturamento médio de Álcool Carburante R\$ 95.357,23; Gasolina R\$ 600.598,32 e Diesel R\$ 585.853,52, totalizando o valor do faturamento em R\$ 1.281.809,00, valor esse, que salienta ser aproximado ao faturamento informado à RFB da filial no total de R\$ 1.284.269,24.

Transcreveu a ementa de um julgamento procedido pela JF:

*EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES.*

*ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS*

*FISCAIS E CONTÁBEIS. Infração elidida com a apresentação de notas fiscais comprobatórias de aquisição das mercadorias. Entretanto, houve cometimento de infração à obrigação acessória vinculada à imputação, sendo devida a multa por falta de registro na escrita fiscal de documentos fiscais correspondentes à aquisição das mercadorias. Auto de Infração PROCEDENTE EMPARTE. Decisão unânime. (2a JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL -ACÓRDÃO JJF Nº 0414-02/03)*

Prosseguindo, comenta sobre o sistema de tributação de circulação de combustíveis, destacando os artigos art.150, § 7º, da CF, Cláusula Primeira do Convênio 13/97, 121 e 128, do CTN, art. 9º da Lei nº 7.014/96 e RICMS/97, para argumentar que é contribuinte substituído tributariamente, e o único sujeito passivo direto do ICMS é a Distribuidora de Combustíveis, única devedora legal do ICMS ao Estado da Bahia, e tem o dever legal de recolher o tributo, pois não compra combustíveis de outra empresa, e o faz com base em fato gerador presumido.

Considerou confiscatória as multas aplicadas nos percentuais de 60% e 70%, com fulcro no art.150, IV da CF e inconstitucional a aplicação da Taxa Selic. Citou a jurisprudência federal e lição de renomado tributarista sobre estas questões.

Requeru a realização do diligênciaperícia, na forma do art. 145 do RPAF, aprovado pelo Decreto 7.629, indicando como assistente técnico a Contadora Sra.Suely Soares de Souza, inscrita no C.R.C./BA sob o nº 015085, com escritório em Vitória da Conquista/BA.

Por fim, requer a nulidade da autuação, ou caso contrário a improcedência do lançamento tributário, e caso não seja o entendimento, que seja fixada a multa em 50%, e a concessão de prazo para juntada posterior de provas.

Na informação às fls.798 a 799, o autuante esclareceu que sua ação fiscal está baseada na análise dos documentos apresentados pelo contribuinte, tais como notas fiscais de entradas de mercadorias, Livros de Movimentação de Combustíveis – LMCs, e, Livro Registro de Entradas, onde constatou a existência de combustíveis diversos, que foram vendidos pela empresa, sem que houvesse documentos de entradas dos mesmos, que pudessem lastrear tais vendas.

Diz que as diferenças estão devidamente visualizadas nas planilhas confeccionadas a partir das entradas reais do contribuinte retiradas das notas fiscais apresentadas, e das saídas apuradas nos seus LMCs, através dos encerrantes dos bicos ali consignados pelo próprio contribuinte.

Salienta que o estoque inicial, quando existente no primeiro dia do ano fiscalizado é somado às compras efetuadas pela empresa, bem como o estoque final é somado às vendas efetuadas retiradas da diferença entre o estoque de abertura e de fechamento de cada dia.

Quanto as perdas, ressalta que as lançadas pelo autuado podem exceder o percentual de 0,006, previsto como limite pela legislação, porém, que o limite previsto é lançado como perda e o excesso retorna ao estoque do estabelecimento.

Sobre a alegação de que LMC não é um livro previsto na legislação tributária, e que os erros apurados no levantamento fiscal são erros de forma, o preposto fiscal diz que o autuado não provou a existência de outras notas fiscais de entradas que não as constantes das planilhas elaboradas a partir da notas fiscais eletrônicas existentes no sistema da Sefaz, anexadas às fls.16 e 17 do PAF.

Referente aos percentuais das multas aplicadas (70% e 60%), argumenta que não lhe cabe opinar sobre tal alegação, mas tão-somente aplicar a lei.

Também não concordou com o pedido de diligênciaperícia, por não vislumbrar argumentos fáticos e comprovados que justificasse tal pedido.

Concluindo que a defesa não constituiu qualquer prova que pudesse inviabilizar o procedimento fiscal, pede a manutenção do Auto de Infração.

## VOTO

Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir imposto, referente ao exercício de 2009, sobre combustíveis, por responsabilidade solidária (infrações 01, 03 e 05) e por antecipação tributária (infrações 02, 04 e 06), por ter adquirido mercadorias sujeitas a substituição tributária desacompanhadas de documentação fiscal, conforme apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, relativamente a gasolina comum, óleo diesel e álcool, respectivamente.

O levantamento quantitativo por considerar a movimentação quantitativa dos produtos no estabelecimento, o seu resultado expressa o real movimento das mercadorias, e demonstra claramente a apuração do crédito tributário.

Quanto às citadas infrações, verifico que o fulcro da acusação fiscal reside na responsabilidade do autuado na condição de contribuinte solidário, por ter adquirido mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária (DÍESEL COMUM; e GASOLINA, DÍESEL E ALCÓOL), desacompanhadas da documentação fiscal competente, e na antecipação tributária sobre os mesmos produtos de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido da MVA, tudo em conformidade com os demonstrativos e documentos constantes às fls.06 a 110.

O autuado em preliminar alegou que o trabalho está baseado em dados equivocados por erro na escrituração do LMC, argüindo que este livro não serve para fundamentar a autuação por se tratar de um livro apenas para uso da Agência Nacional de Petróleo.

Os estabelecimentos que operam no ramo de combustíveis estão obrigados a escriturar o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) instituído pela Portaria nº 26/92 do Departamento Nacional de Combustíveis. Trata-se de um livro obrigatório previsto nos Convênios SINIEF s/nº, de 15/12/70, 06/89 e Ajuste SINIEF 1/92, e também no artigo 314, V, e 324 do RICMS aprovado pelo Decreto nº 6.284/97. Logo, o LMC por se tratar de livro obrigatório para os contribuintes que atuam na comercialização de revenda de combustíveis, destina-se ao registro diário das operações ou prestações realizadas de toda movimentação de combustíveis, relativo às quantidades dos estoques de abertura e fechamento, aquisições, vendas no bico, as aferições, inclusive as eventuais perdas por evaporação ou vazamento, constituindo-se como o instrumento mais eficaz para o controle de toda a movimentação quantitativa dos combustíveis nos postos de revenda, cuja escrituração está prevista no artigo 319, do RICMS/97, e deve ser efetuada com base nas operações ou prestações realizadas. Logo, o LMC constitui-se com um livro fiscal que reflete a movimentação das mercadorias do estabelecimento de determinado período.

Desta forma, não acolho a alegação defensiva de que o LMC não é um livro obrigatório, razão porque considero correto o procedimento fiscal feito com base no referido Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

Quanto a alegação de que alguns dados inseridos nos LMC's fiscalizados estariam incorretos, no tocante ao registro de entradas dos produtos, caberia ao autuado comprovar quais foram as notas fiscais de entradas que deixaram de figurar no LMC, uma vez que por se tratar de auditoria de estoques para elidir o resultado apurado pela fiscalização bastaria que o autuado apresentasse o seu levantamento analítico para ser comparado com o trabalho fiscal, razão porque, fica indeferido o pedido do autuado de diligência para a realização de revisão fiscal do lançamento, com base no art. 147, inciso I, alínea "b", do RPAF/99.

Quanto as provas apresentadas, apesar de o autuado somente juntado à sua peça defensiva cópias dos LMCS e de cópias de notas fiscais de entradas, sem qualquer levantamento analítico, mesmo assim, compulsando tais documentos verifiquei que todas as notas fiscais de entradas encontram-se escrituradas no LMC, com exceção da Nota Fiscal nº 11942, de 16/06/2009, fl.202, referente a aquisição de 7.500 litros de ALCÓOL, e da Nota Fiscal nº 222895, de 23/12/2009, fl.257, referente a aquisição de 5.000 litros de DÍESEL COMUM.

Quanto as perdas e sobras, para as quais o sujeito passivo alegou não corresponderem com a realidade a escrituração constante no LMC, o autuado não apresentou qualquer documento de prova, o que me leva a convicção de que realmente elas já foram consideradas na auditoria de estoque, tomando por base os números que foram escriturados no LMC pelo contribuinte.

Sobre a alegação de que não foi considerada na entrada, no item relativo a Álcool, a quantidade de 7.500 litros e no item relativo a Díiesel Comum, a quantidade de 5.000, conforme dito acima, constatei que a Nota Fiscal nº 11942, fl.202, e a Nota Fiscal nº 22895, fl.257, realmente não foi escriturada no LMC. Considerando-se que o levantamento quantitativo, para o produto Álcool, apurou uma diferença de entradas sem documento fiscal na quantidade 5.489 litros, com a inclusão no levantamento da entrada não escriturada, resulta numa diferença de saída do produto sem nota fiscal. Do que se conclui, que os itens 05 e 06, com imposto nos valores de R\$ 2.181,61 e R\$ 691,35, são insubsistente, devendo ser excluídos da exigência fiscal.

No caso do item relativo a Diesel, incluindo-se no levantamento de entrada a quantidade de 5.000 litros, referente à nota fiscal acima citada, resulta na diminuição do débito, conforme cálculo a seguir: Omissão de entradas =  $13.720 - 5.000 = 8.720 \times R\$ 1,6955$  (PUM) = R\$14.784,76 (BC) x 0,60 (Redução da BC em 40%) = R\$ 8.870,00 (BC red) x 25% (aliq) = R\$2.217,71 (Infração 03). Cálculo da antecipação tributária: R\$ 8.870,00 x 31,79 (MVA) = 2.820,05 (BC) x 25% (aliq) = R\$ 705,01. Assim, subsistem em parte os itens 03 e 04.

No tocante aos itens 01 e 02, Gasolina Comum, ficam mantidos os débitos originalmente lançados, não constatei a existência de qualquer nota fiscal sem registro no LMC.

Nestas circunstâncias, tendo em vista que a partir do momento que o trabalho fiscal apurou a existência de mercadorias adquiridas de terceiros desacompanhadas da documentação fiscal respectiva, não tendo sido comprovada a origem documental da diferença apurada, não há, por conseguinte, como se saber se o ICMS foi retido. Para elidir a acusação fiscal caberia ao autuado comprovar que a Refinaria ou o distribuidor procedeu a substituição tributária recolhendo o imposto, conforme alegado na defesa. Assim, foi correto o critério empregado pela fiscalização tomando por base a Portaria nº 445/98.

Desta forma, restando caracterizada diferenças de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, é devido o imposto pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal (art.39, V, do RICMS/97), além do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo apurado em função do valor acrescido da respectiva MVA, relativamente aos produtos Gasolina e Díiesel. Quanto ao produto Álcool, a infração ficou descaracterizada após a inclusão de entrada, por ter resultado em omissão de saídas.

Quanto a alegação de constitucionalidade da Taxa Selic e de que as multas aplicadas são confiscatórias, cumpre observar que a multa aplicada, neste processo, pelo descumprimento da obrigação principal é prevista no artigo 42, inciso II, “d” e III, da Lei nº 7.014/95, sendo que as alegações concernentes ao seu caráter confiscatório não devem ser apreciadas por estar prevista na citada lei. ou em face do disposto no artigo 167, inciso I, do RPAF/99.

Igualmente, quanto à ilegalidade da aplicação da taxa referencial do Sistema Especial de Liquidação e Custódia (SELIC) para cobrança e cálculo dos juros moratórios, não obstante as alegações defensivas, a mencionada taxa é prevista no inciso II, do § 2º, do art. 102, da Lei nº 3.965/81 (COTEB), não cabendo a este órgão julgador a declaração de sua ilegalidade ou constitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

Ante o exposto, indefiro as preliminares de nulidade argüidas na defesa, por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18, do RPAF/99, e no mérito, voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração, no valor de R\$ 7.593,26, conforme demonstrativo abaixo.

DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq.(%)	Multa (%)	Vr.do Débito	INF.
31/12/2009	09/01/2010	20.862,47	17	70	3.546,62	1
31/12/2009	09/01/2010	6.611,29	17	60	1.123,92	2
31/12/2009	09/01/2010	13.045,35	17	70	2.217,71	3
31/12/2009	09/01/2010	4.147,12	17	60	705,01	4
31/12/2009	09/01/2010	-	17	70	-	5
31/12/2009	09/01/2010	-	17	60	-	6
TOTAL					7.593,26	

**RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **088502.0013/10-8**, lavrado contra **POSTOS AGUIAR LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$7.593,26**, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.828,93 e 70% sobre R\$5.764,33, previstas no art. 42, incisos II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de março de 2011.

JOSÉ CARLOS BACELAR – PRESIDENTE/RELATOR

ÂNGELO MARIO DE ARAUJO PITOMBO - JULGADOR

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – JULGADOR