

**PROCESSO** - A.I. N° 088502.0026/03-0  
**RECORRENTE** - JORGE HENRIQUE MOREIRA LOURENÇO  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0448-03/03  
**ORIGEM** - INFAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 24.03.04

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0029-12/04

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS. FALTA DE CONTABILIZAÇÃO. PRESUNÇÃO LEGAL DE OPERAÇÕES NÃO REGISTRADAS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. A falta de contabilização de entradas de mercadorias indica que o sujeito passivo efetuou pagamentos com recursos não contabilizados decorrentes de operações anteriormente realizadas e também não contabilizadas. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. **c)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS AINDA FISICAMENTE EM ESTOQUE. 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. Infrações não caracterizadas. Decisão modificada. Recurso **PROVIDO**. Decisão não unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário, no qual o recorrente pretende reformar o Acórdão nº 3ª JJF 0448-03/03 que julgou PROCEDENTE a ação fiscal.

Cuida-se de Auto de Infração lavrado em 18/08/2003 da exigência de ICMS de R\$5.808,75 e multa de 70%. Fundamentou-se a autuação no lançamento efetuado para exigir o ICMS apurado através de levantamento quantitativo de estoque de mercadorias, no exercício de 2002 e no período de janeiro a 07 de agosto de 2003.

Julgando o litígio, decidiu a 3ª Junta de Julgamento Fiscal pela Procedência do Auto de Infração, sob o argumento de que as diferenças encontradas (infrações 1 e 2), teriam sido motivadas pela falta de consideração do autuante, de que houve aferições diárias, com base em 40 litros de álcool, e que não teriam sido incluídas no levantamento de estoque.

Que a infração 3 decorreu da existência de mercadoria em estoque desacompanhada da respectiva documentação fiscal, atribuindo-se ao seu detentor a condição de responsável solidário, decorrente da falta de contabilização de entradas de mercadorias.

A infração 4, exige o ICMS por Antecipação Tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária.

O autuado, ora recorrente, em sua impugnação aos quantitativos apresentados pelo autuante, afirma que as diferenças encontradas teriam sido motivadas pela falta de consideração do autuante, de que houve aferições diárias, com base em 40 litros de álcool, e que não teriam sido incluídas no levantamento de estoque.

Sobre as alegações da defesa de que as aferições, não teriam sido abatidas do levantamento de estoques, diz o Sr. relator de 1ª Instância, em síntese, o seguinte:

Que, sendo testes realizados pelo posto, para medir a qualidade dos combustíveis, as saídas utilizadas para tal finalidade devem retornar ao tanque. Todavia, tais estornos de saídas de combustíveis devem ser devidamente comprovados pelo contribuinte, com documentos que demonstrem a identificação do cliente que solicitou a aferição, os motivos que levaram a esse procedimento, e deve constar ainda a assinatura do consumidor. Aduz que no caso dos autos, não houve tais comprovações e, portanto, as aferições constantes no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), - *(de uso obrigatório)*, instituído pelo Departamento Nacional do Combustíveis (DNC), conforme modelo por ele aprovado, que se destina ao registro Diário das Operações de Combustíveis, e encontra-se às fls. 30/70 do PAF, não podem ser consideradas, restando, segundo seu entendimento, caracterizando assim, o cometimento das infrações acima apontadas.

Ao final, considera o Sr. Julgador de 1ª Instância que, a simples negativa do cometimento da infração não desonera o sujeito passivo de elidir a presunção de legitimidade da autuação fiscal”, (143, do RPAF/99) e ainda, pelo que dispõe o art. 141 do RPAF/99: “se qualquer das partes aceitar fato contra ela invocado, mas alegar sua extinção ou ocorrência que lhe obste os efeitos, deverá provar a alegação”.

Nas razões do Recurso apresentado contra a Decisão supra, o recorrente rebate as alegações do ilustre Julgador, afirmando que, não se trata na sua impugnação, de simples negativa de cometimento de infração, a que se refere o art. 143, como alude o mesmo e, também que, em nenhum momento, o recorrente aceita fato contra ele invocado mas alegado a sua extinção ou ocorrência, sem provar a alegação.

Preliminarmente, invoca a INEXIBILIDADE DE EMISSÃO DE NOTA FISCAL PARA AFERIÇÃO DE COMBUSTÍVEL, observando que o ilustre relator fundamenta o seu entendimento calcado nas afirmações do autuante (fl. 340), que procura justificar a sua autuação, sob o seguinte alegação, (sic):

*“... a argumentação do autuado seria plausível, caso as aferições realizadas, segundo ele, em número de duas, diariamente, além de somadas ao movimento de saídas dos bicos nas bombas, ao retornarem para o tanque deveriam estar acobertadas com notas de entradas. Como isso não foi feito, restou caracterizada tão somente a saída, não prosperando por isso seus argumentos”.*

Rebatendo este argumento, diz o recorrente que, seguindo esta linha de raciocínio, o Ilustre relator prolata seu voto de forma equivocada, uma vez que as hipóteses esposadas pelos Senhores Julgadores, não podem prosperar porque não encontram sustentação à luz do RICMS do Estado da Bahia, porque, não contempladas nos dispositivos dos art.s 761 a 798, que disciplinam os procedimentos fiscais para o uso, pelo contribuinte, dos equipamentos de emissão de cupom fiscal, instituídos pelo Decreto nº 7.295/98, e nem nos dispositivos dos artigos mencionados e tipificados pelo autuante, nas supostas infrações do Auto de Infração, qualquer menção de ser emitida nota fiscal para se registrar o combustível utilizado em aferições de rotina, pelos estabelecimentos varejistas, no cumprimento das exigências do IMETRO e da ANP (Portaria nº 26 de 13/05/92).

Aduz que, nem poderia ser diferente porque o *software* que instituiu o programa eletrônico de controle e registros do livro de Movimentação de Combustível – LMC, e do que integra o sistema de equipamento emissor de cupom Fiscal, instalados nas bombas de combustíveis do recorrente, autorizados e fiscalizados pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que para o cumprimento obrigatório das aferições diárias determinadas pelo IMETRO e fiscalizadas, também, pela ANP, para fins de conferência diária das bombas de combustíveis, a manipulação obrigatória dessas aferições não constituem saídas do produto que constituam baixas no estoque, tendo em vista a ocorrência de dois aspectos fundamentais:

1. Não constituindo saída efetiva de produtos porque o seu retorno ao tanque de origem é imediato após a aferição, o próprio sistema eletrônico de controle de saídas de combustível registra a passagem da quantidade e do produtos utilizado na aferição, sem interferência do quantitativo nas saídas diárias registradas pelos bicos das bombas, cujo dispositivo é assim permitido pelo sistema Emissor de Cupom Fiscal. É o que se registra e o que se vê nas leituras dos registros diários, constantes do livro de Movimentação do Combustível (LMC) especificamente nos seus itens 4.4; 5.5; 5.7; 6 e 7 em suas folhas juntadas aos autos;
2. Não havendo registro de passagens de saídas do produto das respectivas bombas de combustíveis, cuja quantidade utilizada na aferição retorna, imediatamente, ao local de origem que é o mesmo tanque de onde saiu e se localiza a respectiva bomba, não há cabimento de se lhe dar retorno por meio de utilização de nota fiscal, como o autuante supõe se deveria fazer.

Diante disso, questiona:

- a) Retornar de onde, se não há saída de estoque?
- b) Emitir Nota Fiscal de Entradas, sem o respectivo registro de saída do produto pelo Emissor de Cupom Fiscal?

Assim sendo, também não se constitui ato de legalidade, pois nem há previsão legal no RICMS, que não se confunde com as determinações dos art<sup>os</sup> 747 e 748, do mesmo Regulamento, estes disciplinam o cancelamento de itens e do Cupom Fiscal, nos casos que autorizem, a exemplo do que determina a Portaria de nº 26 de 13/05/92.

No que diz respeito ao mérito, afirma que as supostas “falta de recolhimento do imposto”, que menciona o ilustre relator, mas acordado pelos senhores Julgadores, no itens 1, 2, 3 e 4, no Relatório dessa Decisão, *ex-surgem*, exclusivamente, das hipotéticas presunções levantadas pelo espírituoso autuante este, não tendo encontrado qualquer irregularidade na escrituração contábil e fiscal, e, quem sabe, por um momento de vaidade não querendo reconhecer a lisura fiscal da escrita do recorrente, e, ainda, que, para não dizer que nada encontrou para autuar, levantou dúvida e atribuiu sonegação tributária, exatamente no item das aferições das bombas de combustível do produto álcool carburante, e não fiscalizado, mas que não procedem à luz da legislação fiscal vigente, tanto a do ICMS, quanto a do IMETRO e ANP, já que o procedimento adotado pelo recorrente é o determinado pela Portaria nº 26.

A prova da alegação, diz o recorrente, se faz com a juntada neste PAF, das cópias dos mencionados livros, para demonstrar como é escriturado, no entanto tal procedimento é rigorosamente cumprido desde que a referida Portaria entrou em vigor.

Junta aos levantamentos efetuados para confrontar os dados apresentados pelo autuante, os demonstrativos que constituem o levantamento mensal das saídas de combustível, realizadas pelo recorrente nos exercícios de 2002, fechado e 2003, aberto, até o dia 07/08/2003, neste ato fiscalizado, de Álcool Carburante, escriturados no LMC, de cuja leitura, se permite fazer os comparativos necessários a título de evidenciar-se a diferenciação existentes entre este levantamento e o levantamento das supostas saídas feitas pelo autuante, verificando-se também neste a constatação da descabida inclusão dos atos de aferição, em cada período, como se essas supostas “saídas” tivessem ocorrido, para dar surgimento às igualmente hipotéticas “entradas” do combustível sem nota fiscal, fazendo surgir a fantasmagórica “tributação.”

Pugna, ao final, pela reforma da Decisão de 1ª Instância, pra julgar Improcedente o Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, em Parecer de fl. 751, diz observar que o recorrente acosta ao Recurso, os mesmos documentos juntados a diversas, que serviram de base para a fiscalização, ou seja as diferenças apuradas no presente PAF, foram verificadas a partir do quanto encontrava-se escriturado no LMC. Segundo entendimento daquele órgão, nada de novo trouxe o recorrente para merecer o reexame da Decisão recorrida, especialmente porque a prova reclamada (emissão de Nota Fiscal de Entradas para aferição de combustível que retornaram ao tanque após a aferição solicitada pelos clientes) foi julgada pelo recorrente como algo inexigível. Isto posto, opina pelo IMPROVIMENTO do Recurso ora em análise.

## VOTO

As supostas “falta de recolhimento do imposto”, lançadas na autuação e acolhidas pelos Senhores Julgadores de 1ª Instância, referentes aos itens 1, 2, 3 e 4 do Auto de Infração, decorrem exclusivamente, das hipotéticas presunções provocadas pelo autuante, que levantou dúvidas e atribuiu sonegação tributária, exatamente no item das aferições das bombas de combustíveis do

produto Álcool Etilico Carburante, então fiscalizado, mas que não procedem à luz da legislação fiscal vigente, tanto a do ICMS, quanto à do IMETRO e ANP – agência Nacional de Petróleo, já que o procedimento adotado pelo recorrente é o determinado pela Portaria nº 26.

A prova de suas alegações, o recorrente, faz com a juntada neste PAF, das cópias dos livros obrigatórios instituídos pela legislação que disciplina o controle de estoques de combustíveis e, afirma, que tal procedimentos é rigorosamente cumprido desde que a referida Portaria entrou em vigor.

Diante disso, em discordância das Juntas Julgadoras e PGE/PROFIS, entendo ante as razões recursais apresentadas encontram respaldo na legislação porque, concordando com o argumento de que as hipóteses agasalhadas pelos Senhores Julgadores da Decisão recorrida, de fato, não podem prosperar porque não encontram sustentação à luz do RICMS do Estado da Bahia, porque, não contempladas nos dispositivos dos art.<sup>os</sup> 761 a 798, que disciplinam os procedimentos fiscais para o uso, pelo contribuinte, dos equipamentos de emissão de Cupom Fiscal, instituídos pelo Decreto nº 7.295/98, e nem nos dispositivos dos artigos mencionados e tipificados pelo autuante, nas supostas infrações do Auto de Infração, qualquer menção de ser emitida nota fiscal para se registrar o combustível utilizado em aferições de rotina, pelos estabelecimentos varejistas, no cumprimento das exigências do IMETRO e da ANP (Portaria nº 26 de 13/05/92).

Além disso, é plausível o argumento de que o *software* que instituiu o programa eletrônico de controle e registros do livro de Movimentação de Combustível – LMC, e do que integra o sistema de equipamento Emissor de Cupom Fiscal, instalados nas bombas de combustíveis do recorrente, autorizados e fiscalizados pela Secretaria da Fazenda do Estado da Bahia, que para o cumprimento obrigatório das aferições diárias determinadas pelo IMETRO e fiscalizadas, também, pela ANP, para fins de conferência diária das bombas de combustíveis, a manipulação obrigatória dessas aferições não constitui saídas do produto que constituam baixas no estoque.

Não resta dúvida, face à clareza do preceito legal, que não se constitui ato de legalidade, pois nem há previsão legal no RICMS, que não se confunde com as determinações dos art.<sup>os</sup> 747 e 748, do mesmo Regulamento, estes disciplinam o cancelamento de itens e do Cupom Fiscal, nos caso que autorizem, a exemplo do que determina a Portaria de nº 26 de 13/05/92.

Nem poderia ser diferente, até porque, em sendo o lançamento do tributo ato administrativo vinculado, está a autoridade administrativa obrigada a proceder, exatamente, na forma descrita na lei, não se admitindo outro comportamento (art. 142, parágrafo único, do Código Tributário Nacional).

Por tudo exposto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão para IMPROCEDENTE.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em Decisão não unânime, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº **088502.0026/03-0**, lavrado contra **JORGE HENRIQUE MOREIRA LOURENÇO**.

VOTOS VENCEDORES: Conselheiros – José Raimundo Ferreira dos Santos, César Augusto da Silva Fonseca, Fauze Midlej, José Antonio Marques Ribeiro e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiro – Carlos Fábio Cabral Ferreira.

Sala das sessões do CONSEF, 18 de fevereiro de 2004.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ RAIMUNDO FERREIRA DOS SANTOS – RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE – REPR. DA PGE/PROFIS