

PROCESSO - A. I. Nº 206828.0012/03-9  
RECORRENTE - POSTO TABOLEIRO DA BAHIANA LTDA.  
RECORRIDA - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSO - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0023-03/04  
ORIGEM - INFRAZ VITÓRIA DA CONQUISTA  
INTERNET - 03.06.04

**1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO CJF Nº 0154-11/04**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADA DE MERCADORIA SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIA ENQUADRADA NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. Constatando-se diferença de entrada de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, se a mercadoria já saiu sem tributação, deve-se exigir o imposto do adquirente, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido de terceiro mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Recurso Voluntário **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

Trata o presente de Recurso Voluntário, previsto no art. 169, I, “b” Regulamento do Processo Administrativo Fiscal, aprovado pelo Decreto nº 7.629, de 09.07.99, impetrado pelo sujeito passivo contra a Decisão exarada pela 3ª JJF, através do Acórdão nº 0023-03/04, que julgou Procedente o Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração foi lavrado imputando-se ao recorrente o cometimento das seguintes infrações:

1. Falta de recolhimento do 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 fechado (Diesel), em 2000 – R\$2.402,54;
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 mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (Diesel), em 2000 - R\$1.337,98;
3. Falta de recolhimento do 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 fechado (Álcool), em 2002 – R\$231,51;

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 mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (Álcool), em 2002 – R\$73,37.

A Decisão recorrida considerou o Auto de infração, Procedente, mantendo integralmente as imputações dos itens 1 a 4.

No relatório da Decisão recorrida consta que :

*“O autuado apresentou defesa (fls. 46 a 49), alegando, quanto ao levantamento de óleo diesel (exercício de 2000), que o autuante contou em duplicidade as saídas ocorridas por meio das notas fiscais para o Auto Posto Monte Carlo Ltda., considerando que tais saídas também foram registradas no encerrante, constante no Livro de Movimentação de Combustível (LMC).*

*Explica que o mencionado Posto Monte Carlo é um estabelecimento varejista de combustíveis e, como não possuía capital de giro, realizava várias de suas aquisições, junto ao distribuidor, em nome daquele contribuinte, sendo certo que, num carregamento de 30.000 litros, 10.000 “já era venda certa para ao Posto Monte Carlo” e somente os 20.000 litros restantes é que eram descarregados em sua empresa.*

*Reconhece que em todas as aquisições acima de 10.000 litros de óleo diesel, a afirmação do preposto fiscal é procedente, mas as compras abaixo deste limite ocorriam “quando faltava o combustível na empresa do referido cliente, não tinha carregamento previsto para o momento e em caráter de urgência era remetido de dentro do posto autuado (saía das bombas) para o referido posto”.*

*Ressalta que o autuante se baseou em suposições porque não há provas de que as saídas não ocorreram através dos bicos, já que foram registradas, no LMC, saídas superiores a 5.000 litros em cada bomba, conforme se verifica em relação às Notas Fiscais nºs 3219 (18/07/00) e 3139 (23/06/00) e o LMC nº 47 (fl. 72, bicos 5, 6 e 7) e nº 46 (fl. 92 e bico 6).*

*Prossegue dizendo que o autuante desconsiderou as aferições, sob a alegação de que a Agência Nacional de Petróleo (ANP) somente aceita o limite de 20 litros por dia/bico.*

*Alega que o limite acima mencionado de 20 litros não procede e tenta explicar a ocorrência das altas quantidades de aferições, tendo em vista que: a) é obrigado a proceder a aferições sempre que for solicitado pelos consumidores; b) em períodos de chuva foi obrigado a retornar, aos tanques, o óleo diesel que já havia saído das bombas para abastecer diversos caminhões, uma vez que houve mistura de água; c) muitas carretas abastecem, porém, no momento do pagamento, os motoristas apresentam cheques de procedência duvidosa e, como o índice de cheques roubados e sem fundo é muito alto, o diesel é retirado do caminhão e retorna para o tanque; d) sempre que as bombas passam por revisão, o técnico “roda as bombas ilimitadamente até atingir a medida certa”; e) a sua contabilidade detectou equívocos cometidos na escrituração do LMC, tendo em vista que o empregado responsável, ao invés de registrar as aferições diariamente, o fazia englobadamente em determinado dia do mês. Entretanto, entende que cometeu apenas um erro formal, porque “se*

*tivesse registrado diariamente a soma seria a mesma que foi escriturada num mesmo dia” e que as aferições de 5.000 litros são perfeitamente normais.*

*Quanto ao levantamento de estoques de álcool, afirma que a diferença de 749 litros deve ser creditada à falta de registro de aferições no período fiscalizado e ressalta que sua média de carregamento é de 5.000 litros, não se justificando um carregamento de apenas 749 litros de álcool.*

*Finalmente, argumenta que se tivesse a intenção de sonegar, o autuante teria apurado diferenças em todos os exercícios fiscalizados (1998 a setembro/03) e não apenas nos exercícios de 2000 e 2002 e assegura que não efetua aquisições de mercadorias sem documento fiscal.*

*Reconhece que foi obrigado a adquirir, no exercício de 2003, óleo diesel sem nota fiscal, em razão de o Estado da Bahia ter aumentado a alíquota de ICMS, de 17% para 27%, o que prejudicou sobremaneira o comércio daquela mercadoria, mas que efetuou o pagamento do Auto de Infração nº 232943.1024/03-9, lavrado contra seu estabelecimento. Pede a nulidade ou a improcedência do presente Auto de Infração”*

No mesmo relatório, consta a seguinte informação apresentada pelo autuante, rebatendo as razões do autuado:

*“O autuante, em sua informação fiscal (fls. 80 e 81), rebate as alegações defensivas, aduzindo que não há evidências de que as referidas vendas de óleo diesel foram efetivamente realizadas a partir das bombas de combustível e não diretamente descarregadas da carreta. Argumenta que, pelo contrário, há indícios de que o descarregamento verificou-se do veículo transportador, considerando que, no mesmo dia 23/06/00, houve a aquisição de 21.900 litros de óleo diesel, por meio da Nota Fiscal nº 17806 (fl. 16), podendo-se inferir que a diferença para a carga completa (30.100 litros) tenha sido levada para o Posto Monte Carlo Ltda.*

*Quanto às aferições, diz que o próprio contribuinte declarou ter procedido em desacordo com a Lei e “não há como considerar aferições por atacado”, pois devem ser registradas diariamente.*

*Ressalta que, em nenhum momento, afirmou que somente poderia aceitar um limite estabelecido pela ANP e lembra que, embora seja seu direito, na prática muito poucos consumidores exigem a aferição do combustível vendido. Diz que, nas diversas fiscalizações efetuadas, nunca se verificou um número tão expressivo de aferições, mas, ao contrário, constatou-se “algo bem abaixo de uma aferição/bico/dia”.*

*Afirma que as alegações de ocorrência de chuvas, retornos aos tanques de combustível não pago e de problemas técnicos não condizem com os registros da empresa em seu LMC, que contém um espaço destinado a observações, espaço esse que permaneceu em branco, como se pode observar em todas as cópias juntadas pelo autuado (fls. 71 a 77).*

*Salienta que, em reunião realizada com prepostos do contribuinte antes da lavratura deste Auto de Infração, o funcionário Almir “afirmou que tais registros elevados de ‘aferições’ seriam o retorno de vendas realizadas ao Posto Monte Carlo, por este não receberas, por não necessitar do combustível naqueles momentos”, e como o “como o Posto Monte Carlo estava sendo fiscalizado por um colega, o autuante teve a oportunidade de mostrar que as notas fiscais em questão tinham dado entrada e estavam registradas nos livros daquele Posto”.*

*Quanto à pequena diferença encontrada no álcool (749 litros), entende que tal fato não significa que tenha resultado de uma única compra, mas apenas o que se pôde comprovar a partir dos registros do próprio autuado e que as alegações de existência de equívocos sem qualquer comprovação, não têm o condão de elidir a acusação fiscal. Por fim, como o sujeito passivo não contestou a forma de*

*apuração dos valores de débito, mas apenas tentou negar a irregularidade apontada, pede a procedência do lançamento”*

Vale transcrever, ainda, os principais pontos do voto do relator da 3<sup>a</sup> JJF, para uma melhor compreensão da decisão.

*“Inicialmente, rejeito a preliminar de nulidade suscitada pelo autuado, tendo em vista que o presente Auto de Infração foi lavrado em consonância com as disposições legais, especialmente o artigo 39, do RPAF/99, não possuindo vícios formais que possam ensejar a declaração de nulidade.*

*O autuado atua no comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente recebe as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação. Entretanto, na situação em análise, exige-se corretamente o imposto devido, por solidariedade, em razão da constatação da falta de registro, em sua escrituração, de entradas de óleo diesel e álcool hidratado ocorridas em seu estabelecimento, as quais foram apuradas através de levantamento de estoques.*

*Examinando os demonstrativos acostados ao PAF, verifica-se que o autuante:*

1. *relacionou as entradas de álcool hidratado e óleo diesel, de acordo com as notas fiscais de aquisições, em cada exercício;*
2. *apresentou as saídas das mercadorias, conforme as notas fiscais emitidas pelo autuado e de acordo com as quantidades escrituradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), livro fiscal obrigatório previsto no artigo 314, inciso V, do RICMS/97;*
3. *indicou os estoques inicial e final das mercadorias, lançados no livro Registro de Inventário e no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC);*
4. *relacionou as quantidades de aferições constantes do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC);*
5. *calculou os preços médios das diferenças de entradas, consoante o que determina o artigo 60, inciso II, alínea “b”, item 1, do RICMS/97;*

*finalmente, exigiu o ICMS pelo regime normal de apuração e por antecipação, tendo em vista que as mercadorias (óleo diesel e álcool hidratado) estão enquadradas na substituição tributária.*

*Não obstante isso, em sua peça defensiva, o sujeito passivo alegou, quanto ao levantamento de óleo diesel (infrações 1 e 2), que o autuante contou em duplicidade as saídas ocorridas por meio das notas fiscais emitidas para o Auto Posto Monte Carlo Ltda., considerando que tais saídas também foram registradas no encerrante, constante no livro de Movimentação de Combustível (LMC). Todavia, além de não estar comprovada a ocorrência de duplicidade de saídas, prova que deveria ter sido trazida pelo contribuinte, constata-se que os documentos fiscais acobertam, em sua quase totalidade, a venda de quantidades superiores a 10.000 litros de óleo diesel e não seria prático, para dizer o mínimo, que o caminhão transportador fosse abastecido através das bombas. Parece-me mais crível a versão do autuante, aliás, corroborada pelo próprio autuado, de que o óleo diesel era adquirido por seu estabelecimento, sendo retirada do caminhão-tanque a quantidade que lhe era destinada e o restante (ainda constante no caminhão tanque) enviado ao Posto Monte Carlo Ltda., com a emissão de nota fiscal de saída para regularizar o trânsito da mercadoria.*

*O sujeito passivo argumentou, ainda, que o preposto fiscal desconsiderou as aferições realizadas, entretanto, verifica-se, às fls. 21 e 22, que foram deduzidos, a título de aferições, 12.618 litros de óleo diesel, das saídas apuradas no exercício de 2000, e 2.125 litros de álcool, no exercício de 2002, quantidades que considero bastante razoáveis, tendo em vista que é notório que, inobstante ser um*

*direito do cliente, muito poucas pessoas solicitam a aferição do combustível a fim de verificar a sua qualidade.*

*Quanto às demais situações elencadas pelo contribuinte, em sua peça defensiva, para a realização de aferições, não estão amparadas em provas cabais de sua ocorrência, não podendo, assim, ser acatadas.*

*Quanto ao levantamento de estoques de álcool (infrações 3 e 4), o autuado se limitou a afirmar que a diferença de 749 litros deve ser creditada à falta de registro de aferições no período fiscalizado, alegação também não lastreada em provas.*

*Quanto à pequena diferença encontrada no levantamento de estoques de álcool (749 litros), concordo com o autuante de que tal fato não significa que tenha resultado de uma única compra, mas apenas o que se pode comprovar a partir dos registros do próprio autuado.*

*Por fim, como o contribuinte não impugnou os números apresentados, limitando-se a negar o cometimento das infrações, entendo que deve ser mantido o lançamento, a teor dos artigos 142 e 143, do RPAF/99”.*

No Recurso Voluntário, o recorrente afirma que não concorda com as diferenças encontradas pelo autuante e que preocupado em entender o porquê das diferenças, é que em análise e investigação de documentos a empresa localizou os fatos que geram estas distorções, desde o primeiro exercício fiscalizado de 1998 até 2003, que são:

- houve contagem de vendas em dobro para o Posto Monte Carlo Ltda., em razão de erro gerado de boa fé por seu funcionário, nas saídas efetivadas pelo bico, escrituradas no campo 5.5 do livro LMC, campo destinado às aferições, tentando erroneamente constituir um controle interno paralelo aos registros do livro;
- para comprovar as vendas efetuadas fora dos bicos das bombas, quando ocorrem carregamentos da base da Distribuidora para a empresa autuada, a nota que acoberta a operação vem geralmente com 30.100 litros. Sendo que deste carregamento aproximadamente 10.050 litros representava a venda fora do bico realizadas com o Posto Monte Carlo. Estando evidenciadas nos Livros de LMC do autuado a repartição da carga;
- houve equívoco no preenchimento do LMC em razão do sistema de processamento de dados ser falho.

Conclui, solicitando “*autorização para refazer os cálculos destes estoques e de posse dos valores reais ser objeto de uma nova auditoria*”.

A PGE/PROFIS, analisando os argumentos trazidos pelo recorrente , afirma que estes são insuficientes a proporcionar a reforma da decisão guerreada, concluindo que a decisão de 1ª Instância está correta e, consequentemente, o recurso interposto não deve ser provido.

## VOTO

Conforme se verifica nos autos, o autuante realizou os seguintes procedimentos para imputar o cometimento das infrações ao recorrente:

- relacionou as entradas de álcool hidratado e óleo diesel, de acordo com as notas fiscais de aquisições, em cada exercício;

- apresentou as saídas das mercadorias, conforme as notas fiscais emitidas pelo autuado e de acordo com as quantidades escrituradas no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), livro fiscal obrigatório previsto no artigo 314, inciso V, do RICMS/97;
- indicou os estoques inicial e final das mercadorias, lançados no livro Registro de Inventário e no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC);
- relacionou as quantidades de aferições constantes do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC);
- calculou os preços médios das diferenças de entradas, consoante o que determina o artigo 60, inciso II, alínea “b”, item 1, do RICMS/97;
- exigiu o ICMS pelo regime normal de apuração e por antecipação, tendo em vista que as mercadorias (óleo diesel e álcool hidratado) estão enquadradas na substituição tributária.

Ao proceder da forma acima indicada o autuante seguiu um roteiro de fiscalização que, considerando os dados existentes nos livros e documentos fiscais apontou a falta de recolhimento do imposto, por ter adquirido mercadorias – óleo diesel e álcool – desacompanhadas de documentação fiscal, bem como pela falta de recolhimento do imposto, devido por antecipação, por estarem tais mercadorias sob o regime de substituição tributária.

No Recurso Voluntário o autuado apresenta os mesmos argumentos que sustentou no julgamento de 1ª Instância, notadamente quanto à contagem em dobro das vendas efetuadas ao Posto Monte Carlo Ltda., porém, como diz a PGE/PROFIS, “*de uma forma melhor articulada*”.

Filtrei do Recurso Voluntário as seguintes afirmações do recorrente que considero importantes para firmar meu ente de convicção.

- “... as notas fiscais apresentam valores altos acima de 10.000 lts. porque emitiu-se a nota fiscal para empresa no momento de receber o valor da transação de vários carregamentos juntos”.

- *O funcionário da empresa autuada agindo de boa fé ao prestar contas à empresa quanto ao valor do encerrante de fechamento do dia... tentou erroneamente constituir um controle interno paralelo aos registros do livro.”*

*“Fica evidente que o sistema de processamento de dados utilizados para gerar o Livro é falho na apuração dos estoques.”*

*“Em outros dias as perdas registradas são abusivas”*

*“Encontrou-se ainda compras que não foram registradas como volume recebido nos livros de LMC, o que gera uma distorção no saldo final de estoque de cada exercício.”*

Percebe-se da transcrição acima que o recorrente alega a existência de falhas tanto humana como de sistema de processamento de dados - na escrituração fiscal.

A meu sentir as alegações do recorrente não podem prosperar, pois o artigo 319 do RICMS/BA. não deixa nenhuma dúvida sobre a escrituração fiscal ao determinar “*in verbis*”:

*“Art.319. A escrituração dos livros fiscais será feita com base nos documentos relativos às operações ou prestações realizadas pelo contribuinte, sob sua exclusiva responsabilidade e na forma estabelecida pela legislação tributária.*

Portanto, tendo em vista que o autuante realizou o levantamento levando em conta a escrituração dos livros e documentos fiscais do recorrente, entendo como correta a exigência fiscal.

Diante do exposto, sou pelo **NÃO PROVIMENTO** do Recurso Voluntário, para manter a Decisão recorrida.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso Voluntário apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206828.0012/03-9, lavrado contra **POSTO TABOLEIRO DA BAHIANA LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$4.045,40**, sendo R\$2.402,54, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos moratórios e R\$1.642,86, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.411,35 e 70% sobre R\$231,51, no art. 42, II, “d” e III da citada lei e demais acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 20 de maio de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS-RELATOR

SYLVIA MARIA AMOÊDO CAVALCANTE - REPR. DA PGE/PROFIS