

**A. I. N°** - 298939.0006/03-3  
**AUTUADO** - POSTO CAMELO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.  
**AUTUANTE** - MOISES PEREIRA CORDEIRO e SÉRGIO FERREIRA RIBEIRO  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 10.05.04

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0148/01-04**

**EMENTA.** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS (ÓLEO DIESEL) SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA RELATIVAMENTE AO TÓPICO ANTERIOR. Nulidade do lançamento por inconsistência do levantamento fiscal. **c)** SAÍDAS DE MERCADORIAS (GASOLINA) SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. EXIGÊNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Constatando-se omissão de saídas de mercadorias sem emissão de documento fiscal e sendo a mercadoria (gasolina) enquadrada no regime da substituição tributária, a fase de tributação já se encontra encerrada, sendo correta a exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória à legislação tributária. No entanto, a aplicação da multa é pela infração detectada e não por exercício. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração, lavrado em 29/09/03, cobra ICMS no valor de R\$524.656,36 acrescido das multas de 70% e 60%, mais multa no valor de R\$130,00, em decorrência:

1. Operações de saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis (gasolina) efetuadas sem emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem escrituração nos livros próprios – descumprimento de obrigação acessória – fato punido com multa de R\$ 90,00 (exercícios de 2001 e 2002).
2. Falta de recolhimento do imposto, por responsabilidade solidária, pelas aquisições de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias – óleo diesel (exercícios de 2001 e 2002) - R\$416.948,02;
3. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria – óleo diesel (exercícios de 2001 e 2002) – R\$107.698,34;
4. Operações de saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis (gasolina e óleo diesel) efetuadas sem emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem escrituração nos livros próprios – descumprimento de obrigação acessória – fato punido com multa de R\$ 50,00

(exercício não findo de 2003).

O autuado impugnou o lançamento fiscal (fls. 107/115), afirmando que as infrações 2 e 3 foram apuradas tendo em vista um erro de fato, pois os autuantes, ao examinarem o Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, consideraram números de fechamento dos bicos de fornecimento de óleo diesel totalmente distorcidos que, apesar de estarem registrados no livro, se encontravam completamente divergentes da realidade do movimento e vazão das bombas e da capacidade de armazenamento de todo o posto Camelo, cujos tanques, ressaltou, possuem capacidade total de armazenamento de apenas 45.000 litros.

Citou exemplos das citadas distorções no livro para os dias 29 e 30 de setembro e 1 de outubro de 2001, como se segue. No dia 29, o bico 6 abriu com 548.914 litros e fechou com 987.291, somando as vendas, só neste bico e dia, a quantidade de 438.377 litros de diesel. No dia 30, abriu com 549.819 litros (quantidade que deveria constar como fechamento do dia 29) e fechou com 987.289 litros, ou seja, acusou vendas de 437.470 litros. Além disso, o bico 7 teve abertura de 855.765 litros e fechamento em 760.824, com venda em 905.059 litros. Mais ainda, o bico 8, até então inexistente, sem abertura, com fechamento em 619.959 litros e venda em 657.618 litros. Em primeiro de outubro, o bico 6 apresentou abertura de 987.289 litros e fechamento igual ao dia 29/09, ou seja, 987.291 litros. Os bicos 7 e 8 prosseguiram como os saldos do dia 30/09.

Com estes exemplos, afirmou que a existência de tais erros era de tão grosseira discrepância, que não poderia deixar de exigir uma análise mais acurada da sua origem, que atribuiu a defeito no programa de informática ou alguma falha humana, vez que tais vendas somente poderia ser realizadas por grandes distribuidoras, jamais por um pequeno posto varejista.

Prosseguindo em sua análise, disse que se não forem computados estes erros, o LMC encontrava-se perfeitamente compatível com os lançamentos feitos nos livros de Entrada, de Saída e de Apuração do ICMS, assim como, igualando-se aos valores das notas fiscais de compras e vendas, além dos valores informados nas DMA.

Disse que erros acidentais não podem ser tomados como presunção de omissões de saídas sem documentos fiscais. Observou que a maneira como foram coligidos os dados para a elaboração das planilhas, deixou de considerar a evolução do movimento (entrada e saída) em largos períodos, saltando de datas distantes até aquelas que interessavam aos procedimentos da fiscalização na busca de confirmação para a infração presumida. Citando exemplos para os dias já citados, observou que foi apurada uma inexplicável saída de 3.004.989,59 litros ao invés de 1.933.594,41 litros, conforme demonstravam os números escriturados no próprio LMC, se fossem considerados o estoque inicial, as entradas, saídas e seu estoque, abstraindo-se a situação anômala dos dias 29 de setembro a 1 de outubro de 2001.

Informou que no LMC houve uma mudança dos bicos, qual seja: o bico 6 passou a funcionar como o bico 7 e este como bico 8, ficando o bico 6 com os números de abertura e fechamento distorcidos até 28/11/2001, quando começou a funcionar a nova bomba com o verdadeiro bico 8. Esta situação, disse, poderia ser constatada pelo exame cuidadoso do LMC.

Para corroborar sua argumentação, anexou, aos autos, cópias das notas fiscais, de saídas e cupons, folhas do LMC, DMA, livros de Entradas, Saídas e Apuração, e a apuração dia a dia do movimento dos bicos 5, 6, 7 e 8 durante todo o ano de 2001.

Pelo exposto, entendendo não ter existido nenhuma entrada de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal sem a respectiva escrituração, requereu diligência fiscal e a improcedência da autuação.

Os autuantes prestaram informação fiscal (fls. 203/204) ratificando o procedimento fiscal. Observando que não houve contestação das quantidades registradas no LMC, imaginaram outra

hipótese, além daquelas declinadas pelo impugnante para os erros acusados no citado livro, ou seja, o ajuste de contas de final de mês - 30/09/2001. Quanto ao movimento considerado distorcido e referente ao exercício de 2001 em que as vendas totais de óleo diesel somaram 4.933.584 litros o entendeu aceitável, vez que em 2002, não questionado, as vendas desta mercadoria somaram 5.737.017 litros.

Ao se analisar as razões de defesa juntamente com os levantamentos fiscais, em fase de instrução processual, ficou provado haver, de fato, enormes distorções no LMC. Diante da situação, esta 1ª Junta de Julgamento Fiscal, em pauta suplementar, decidiu baixar os autos em diligência para que fiscal estranho ao feito, juntamente com preposto da empresa, por ela a ser indicado, procedesse a uma revisão de lançamento das saídas de óleo diesel e gasolina nos exercícios fiscalizados (2001, 2002 e 2003), objetivando saber se existiam condições de se saber as reais quantidades saídas em cada exercício (fls. 208/209).

Diligente Fiscal (Parecer ASTEC/CONSEF nº 0020/2004) informou, preliminarmente, que a diligência fiscal, realizada em 21/1/2004, foi acompanhada pelo Sr. José Carlos, sócio da empresa, o Sr. Ataíde, contador e o Sr. Jaime Cunha, advogado do impugnante.

Inicialmente tentou identificar como funcionava o sistema de controle de aquisição, instalação e registro das bombas de combustíveis. O Sr José Carlos informou que o posto de combustível autuado funciona como "bandeira branca", ou seja, pode comprar e vender combustível de qualquer distribuidora (Shell, Esso, Atlantic, Petrobrás, Ypiranga, etc.). Da mesma forma, adquire bombas de combustíveis de qualquer fabricante, novas ou usadas. Um técnico credenciado faz a instalação das bombas e eventualmente vende bombas que foram desativadas de outros postos de combustíveis. Uma vez instalada, os números dos registros são lançados no LMC, sendo que, no ato de instalação da bomba não existia nenhum documento formal apresentado às autoridades fiscalizadoras que indicasse o acumulado registrado nas bombas. Também, quando alguma bomba era desativada, encerrava-se o lançamento no livro LMC e não havia nenhum controle sobre o acumulado do registro.

E, quanto a indagação desta JJF sobre as distorções existentes de vendas em um único dia, analisou as bombas 6, 7 e 8 para o exercício de 2001 e a bomba 4 em relação ao exercício de 2002. Desta análise, em conjunto com os prepostos da empresa, chegou a seguinte conclusão:

1. A omissão de saída apurada pelos autuantes de 3.004.989,59 litros de diesel consistiu, basicamente, nas divergências entre os relatórios de quantidades vendidas que serviram de suporte para o lançamento nos livros fiscais e os registros efetuados no Livro de Movimentação de Combustíveis no mês de setembro. Os registros relativos à bomba 5 não demonstraram nenhuma inconsistência. No entanto, as bombas 6 e 7 indicaram saídas entre os dias 28 a 30/09/2001 de  $438.377 + 437.470 + 905.059$ , ou seja, vendas de 1.780.906 litros em três dias;
2. a bomba 8 começou a ser lançada a partir de 30/09/2001 (fl. 198 do LMC – fl. 101 do PAF), porém, existe nota fiscal de sua compra e, ao contrário do sistema de uso de máquina registradoras (ECF) não tem leitura inicial da instalação, nem documento que indique a valor acumulada inicial (equipamento usado). De igual maneira, não possui leituras diárias emitidas pelas bombas (bico) e sim, anotações diárias das quantidades acumuladas. No livro LMC a fl. 198 (fl. 101 do processo) a abertura da bomba começa com acumulado 0 e fechamento com 619.959 a que totalizava vendas nesse dia de 619.959 litros. No entanto, foram registradas vendas de 657.618 litros. A empresa afirmou que nessa data a bomba 8 não existia, somente instalada em 25/11/2001, conforme recibo de instalação que foi apresentado (fl.154 e incluso no relatório de fl. 86). No LMC foram registradas vendas por esta bomba a partir do dia 29/09/2001 (acumulado de 619.959) e em 28/11/2001 indicava (fl. 225) acumulado de 646.987,

ou seja, venda no período de 27.028 litros, isto sem considerar a origem dos 619.959 litros acumulados a partir da data inicial. Ressalvou, ainda, que no LMC havia a indicação de um acumulado, em 28/11/01, de 646.987 e no relatório da empresa (fl. 194) um acumulado, nesta data, de 456 litros. Observou que se houvesse a utilização dos procedimentos de controle de máquina registradora (ECF), teria que ser apresentado um cupom leitura do estabelecimento onde a bomba foi anteriormente utilizada e um atestado de intervenção que a zerasse ou começasse a ser utilizada com o acumulado existente. A empresa não apresentou nenhum documento e afirmou serem irreais os dados lançados no LMC. Como se tratava de fatos passados, não existia nota fiscal de compra da bamba usada, nem leitura diária e a empresa afirma que entrou em operação em 28/11/01 contrariando os lançamentos no LMC a partir de 30/09/01, não havia meios de se saber a partir de quando esta bomba começou a funcionar já que os controles documentais nada comprovavam.

3. pela análise das vendas constatou que no ano de 2001 a empresa apurou saídas de 1.916.685 litros de diesel, conforme demonstrativo que elaborou e 1.928.594,41 apurado como saídas reais pelos autuantes (fl.30). No ano seguinte, ou seja, de 2002, a empresa registrou saídas de 5.737.017 litros do mesmo produto (demonstrativo da fl. 42) e em 2003 até 30/07/2003 registrou saídas de 2.329.120, o que projetava uma saída anual aproximada de 4.000.000 de litros. Essa constatação, realçada pelos autuantes quando da informação fiscal, entendeu que constituía um indício de que as quantidades registradas em 2001 não eram reais. Disse que se percebia que as vendas em 2002 aumentaram em quase 200% em relação a 2001, fato atípico.

Assim, após tais constatações, afirmou que os registros efetuados no LMC não mereciam fé, e, mesmo com todos os esforços empreendidos na análise dos relatórios, juntamente com o proprietário, contador e advogado da empresa, não foi apresentado provas documentais que comprovasse os erros de lançamentos. Portanto, entendeu prejudicada a apuração da quantidade real de saídas no exercício.

Autuantes e autuado foram chamados para tomar conhecimento da revisão do lançamento solicitada por esta 1ª JF, porém não se manifestaram (fls. 233/235).

## **VOTO**

Através do Auto de Infração foi detectada a falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de óleo diesel em estoque desacompanhado de documento fiscal, sendo atribuído ao seu detentor (o autuado) o pagamento do imposto por responsabilidade solidária. Também foi cobrado o imposto por substituição tributária, vez que as mercadorias levantadas neste regime se encontram enquadradas, além de multa por operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária efetuadas sem emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem escrituração nos livros próprios (gasolina e óleo diesel). Os exercícios fiscalizados foram os de 2001 a 31/7/2003.

Os autuantes ao observarem que existiam quantidades incoerentes do óleo diesel e, em parte, da gasolina, consignadas no LMC, dividiram o mesmo exercício em diversos períodos e de acordo com os números que encontravam, para apurar as quantidades de saídas de cada exercício.

O impugnante afirmou que, de fato, o LMC da empresa se encontrava irregular. Para demonstrar os absurdos nele existentes indicou uma série de incoerências relativas ao exercício de 2001 e para o óleo diesel.

Na fase de instrução processual, ao analisar as razões de defesa juntamente com os levantamentos fiscais, ficou provado haver, de fato, enormes distorções naquele livro anotadas, conforme se depreendia dos levantamentos efetuados pelos autuantes. Exemplos:

1. No dia 29/9/01 o bico 6 fechou com 987.291 litros de óleo diesel. No dia 30/9/01 abriu com esta quantidade, fechou com 999.999, passando em seguida para 1 como abertura e fechou o dia com 987.289 litros. Ou seja, indicou que naquele dia foram vendidos 999.996 litros de óleo diesel. Neste mesmo dia o bico 7 fechou com 999.999 litros. No dia 30/9/01 abriu com 1 litro, fechou com 760.824, passando em seguida este valor como abertura e fechou o dia com 937.559 litros. Ou seja, indicou que naquele dia foram vendidos 1.081.792 litros de óleo diesel.

Assim, por duas bombas (6 e 7), a empresa deu saída de mais de 2.000.000 de litros de óleo diesel em um único dia e apenas por dois bicos de bomba.

2. No dia 19/9/02 a bomba 4 fechou com 999.999 litros de óleo diesel. No dia 20/9/02 abriu com 0, fechou com 11.933, abriu, novamente com esta quantidade e fechou o dia com 889.817 litros. Ou seja, indicou que naquele dia foram vendidos 889.817 litros de óleo diesel em um só dia.

Entendendo impossível a situação e difícil de acontecer um ajuste de contas de final de mês conforme realizado, causa alegada pelos prepostos fiscais, esta JJF baixou os autos em diligência à ASTEC/CONSEF objetivando saber se existiam condições de se determinar as reais quantidades de saídas em cada exercício fiscalizado. Foi solicitado que a revisão fosse realizada em conjunto com preposto da empresa, por ela indicado.

Com as análises efetuadas pelo diligente fiscal, em conjunto com o proprietário da empresa, seu contador e seu advogado, as irregularidades se avolumaram. Foram constatadas as mesmas distorções apresentadas nos levantamentos fiscais, aquelas indicadas pelo sujeito passivo e as observadas por esta relatora. Além do mais:

1. foi apurado que a bomba 8 do posto foi adquirida de terceiros já usada, não havendo, na sua instalação, qualquer leitura para que se soubesse as quantidades existentes anteriormente vendidas pelo antigo proprietário.
2. a empresa afirmou que em 30/09/2001 esta bomba 8 não existia, somente foi instalada em 25/11/2001, conforme recibo de instalação, incluso no processo à fl. 154. Porém no LMC foram registradas vendas por esta bomba a partir do dia 29/09/2001 (acumulado de 619.959) e em 28/11/2001 indicava (fl. 225) acumulado de 646.987, ou seja, venda no período de 27.028 litros, isto sem considerar a origem dos 619.959 litros acumulados a partir da data inicial. Assim, não existiam provas para se saber quando, de fato, esta bomba entrou em funcionamento.
3. Por outro lado, a empresa não fazia leituras diárias emitidas pelas bombas e sim, anotações diárias das quantidades acumuladas.
4. Pela análise das vendas, o diligente constatou que no ano de 2001 a empresa apurou saídas de 1.916.685 litros de diesel. Em 2002, a empresa registrou saídas de 5.737.017 litros do mesmo produto e em 2003 até 30/07/2003 registrou saídas de 2.329.120, o que projetava uma saída anual aproximada de 4.000.000 de litros e um incremento de vendas na ordem de mais de 200% entre 2002 e 2001, o que entendo irreal, pois fato, como bem denominou o diligente, bastante atípico.
5. Os tanques do posto de combustível somente têm capacidade de armazenar 45.000 litros de combustível.

Diante destas constatações, o diligente entendeu não ser possível se determinar a apuração da quantidade real de saídas no exercício de 2001, o que entendo pertinente e endosso sua colocação. O fato do LMC se encontrar escriturado de maneira irregular não quer dizer que o fisco estadual deva cobrar imposto sobre este erro ou mesmo não serem observados outros erros não impugnados. Observo que no ano de 2002 as quantidades de óleo diesel vendidas também apresentaram os mesmos erros. Embora não tenha sido objeto de contestação tendo em vista o valor do imposto diminuto em relação ao ano de 2001 (argumento dado pelo sujeito passivo ao

preposto fiscal que procedeu a diligência), este fato, como disse, não anula as consequências advindas dos erros constantes no LMC e, provados.

Assim, estando prejudicado o levantamento fiscal referente a este exercício, os demais, ou seja, dos exercícios de 2002 e 2003 também estão já que este erro influencia nos posteriores, pois os estoques iniciais estão distorcidos.

É nula a ação fiscal das infrações 2 e 3 já que tratou da apuração do ICMS em relação ao óleo diesel e da infração 4 sobre esta mesma mercadoria, com base no art. 18, IV, a, do RPAF/99 (Dec nº 7.629/99), recomendando que seja realizado nova fiscalização salva de falhas visando resguardar os interesse do Erário, podendo o contribuinte sanar as irregularidades, espontaneamente, antes do novo procedimento fiscal.

A infração 1 e parte da infração 4 cobram multas pela falta de emissão de notas fiscais nas vendas de gasolina, já que mercadoria enquadrada no regime da substituição tributária, tendo, quando da suas saídas a fase de tributação encerrada. Não houve contestação da irregularidade apurada. Entretanto, como a irregularidade é a mesma e a multa é aplicada pela natureza do cometimento da infração e não por exercício, cabe a cobrança da multa de R\$50,00 e não conforme aplicadas pelos fiscais autuantes.

Voto pela procedência parcial da autuação.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298939.0006/03-3**, lavrado contra **POSTO CAMELO COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS E LUBRIFICANTES LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor total de **R\$50,00**, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

Esta Junta recorre de ofício da presente 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, 03 de maio de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR