

**A. I. N°** - 087469.0029/03-3  
**AUTUADO** - GONÇALVES & GODEIRO LTDA.  
**AUTUANTES** - JOÃO MIRANDA DE OLIVEIRA  
**ORIGEM** - INFAZ-VITÓRIA DA CONQUISTA  
**INTERNET** - 21.09.04

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0347/01-04

**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 terceiros mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, bem como do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos. Infração parcialmente comprovada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O presente Auto de Infração, lavrado em 25/11/2003, exige ICMS no valor de R\$460.821,68, em razão das constatações:

1. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$71.917,28, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativo ao ano de 2000.
2. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$40.050,73, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativos ao ano de 2000.
3. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$247.612,49, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativo ao ano de 2001.

4. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$95.207,00, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativos ao ano de 2001.
5. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$84,44, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativo ao ano de 1998.
6. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$109,14, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativos ao ano de 1998.
7. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$361,93, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativo ao ano de 1999.
8. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$425,01, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativos ao ano de 1999.
9. Falta de recolhimento do imposto no valor de R\$2.544,64, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativo ao ano de 2000.
10. Falta de recolhimento do imposto por antecipação tributária no valor de R\$2.509,02, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque em exercícios fechado, relativos ao ano de 2000.

O autuado, às fls. 134 a 147, impugnou o lançamento tributário alegando que a autuação é decorrente da fiscalização ter apurado omissão de entradas de combustíveis por espécie, o que foi obtido depois do levantamento dos valores constantes do livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) no primeiro e último dia de cada período. Argumenta que o LMC destina-se apenas ao registro diário a ser efetuado pelos postos revendedores de combustíveis (RICMS,

art.324), jamais para arrolar o estoque de mercadorias, os quais devem ser arrolados no livro Registro de Inventário (RICMS, art.330).

Diz que o valor numérico dos “encerrantes”, durante os anos fiscalizados, sofreram diversas alterações não originadas de saída de produtos e que não foram consideradas pelo auditor, gerando distorções que tornam inválidos os levantamentos efetuados.

Aduz que há diferenças verificadas que se deram não por força de vontade humana, porém por simples defeito mecânico devidamente corrigido após procedimento de manutenção corretiva de bombas, além de outras diferenças decorrentes de erro escriturário.

Às folhas 136 e 137, passou a relacionar as diferenças provocadas pelas manutenções realizadas nas bombas, segundo “Relatório de Manutenção Corretiva de Bombas”, emitidos pela empresa Deman – Engenh. e Manutenção:

1. Relatório nº 6944, datado de 18/02/2001 – BICO 09 - constatou-se a necessidade de se substituir o display com totalizadores, justamente o equipamento que efetua memorização do volume vendido, sendo que o bico 09, que estava com encerrante de abertura apresentado numeração 1357025, ficou, depois da manutenção, com número 2069762, indicando uma diferença de 712737, que não corresponde a venda de combustível.
2. Relatório nº 6944, datado de 18/02/2001 – BICO 10 – foi realizada a mesma manutenção, que apresentava em seu encerrante de abertura 1635636 e passou para 3506608, gerando outra diferença de 1870972.
3. Relatório nº 6947, datado de 18/02/2001 – BICOS 06, 07 e 08 – também se verificou a necessidade de se substituir o display com encerrante das 03 bombas, sendo que:
  - BICO 06 – numeração anterior 3354497, ficou após o reparo, com 3803734;
  - BICO 07 – numeração anterior 3486090, ficou após o reparo, com 2258542;
  - BICO 08 – numeração anterior 3315579, ficou após o reparo, com 3222297.
4. Relatório nº 6946, datado de 18/02/2001 – BICOS 03, 04 e 05 – também se verificou a necessidade de se substituir o display com encerrante das 03 bombas, sendo que:
  - BICO 03 – numeração anterior 2004207, ficou após o reparo, com 1974715;
  - BICO 04 – numeração anterior 2484068, ficou após o reparo, com 2640417;
  - BICO 05 – numeração anterior 2472798, ficou após o reparo, com 2315748.
5. Relatório nº 6871, datado de 07/06/2000 – BICO 07 – verificou a necessidade de se substituir algumas peças, que apresentava em seu encerrante de abertura 2299885 e passou para 2999885.
6. Relatório, datado de 01/05/2000 – BICO GASOLINA – verificou a necessidade de se substituir o display com encerrante de abertura 283216 e passou para 300215, gerando diferença de 16999.

Acrescenta que as alterações nos encerrantes acima citadas ocorreram instantaneamente, assim que terminado o serviço mecânico, gerando portanto às vezes diferenças impossíveis de serem atribuídas a vendas por totalmente discrepantes e absurdas se comparadas com a vazão do bico, possibilidade de armazenamento no tanque ou mesmo com a média de venda diária.

Às folhas 138 a 139, passou a relatar os erros de escrituração que diz terem sido praticados pelos funcionários da empresa:

1. 09/01/2000 – BICO 05 – foi escriturado como 1904181, quando o correto seria 1908181, acarretando uma diferença 4.000 litros.
2. 09/01/2000 – BICO 06 – foi escriturado como 2790143, quando o correto seria 2970143, diferença de 180.000 litros.

3. 13/01/2000 – BICO 05 – registro de fechamento como 1917175, quando o correto seria 1907175, diferença de 10.000 litros.
4. 09/10/2001 – BICO 03 – valor do fechamento como 2165562, quando o correto seria 2166562.

Em seguida, afirma que, para efeito de correção, o LMC foi totalmente refeito, observando a verdadeira relação compra e venda de mercadorias, tendo concluído pela inexistência das diferenças apontadas pelo fisco, o que isenta a empresa do recolhimento de qualquer tributo em relação ao diesel. Com relação à gasolina, diz que observou uma diferença de 1905 litros de saldo, maior que aquela levantada pelo autuante. Acrescenta que efetuou o recolhimento dos valores apresentados no auto e efetuará o recolhimento da diferença apurada a maior.

Ressalta que sua pretensão não está desamparada de previsão legal, pois o art. 93 do RICMS reconhece a possibilidade de ocorrência de erro e até garante ao contribuinte o direito à restituição de valores pagos indevidamente.

Às folhas 141 a 146 dos autos, o autuado argumentou sobre a inconstitucionalidade do Auto de Infração.

Ao finalizar, requereu, alternativamente, pela improcedência do Auto de Infração, pela nulidade ou pela realização de diligência.

O autuante, às folhas 555 a 560, ao prestar a sua informação fiscal, inicialmente, em relação ao argumento defensivo sobre a finalidade do Livro de Movimentação de Combustível (LMC), quando afirma que o mesmo não se destina a arrolar o estoque de mercadorias, pois se trata de um livro fiscal, conforme disposto no art. 314, inc. V, do RICMS, cuja finalidade específica vem disciplinada no art. 324, do diploma retro citado, cujo modelo fora aprovado pelo DNC – Departamento Nacional de Combustíveis e pelo Ajuste SINIEF 1/92, consistindo nos campos 6 e 7, do LMC, a escrituração diária dos estoques, tanto o escritural quanto o de fechamento.

Em relação aos documentos apresentados pela defesa às folhas 158 a 161, diz que é necessário a sua descaracterização em virtude da “empresa” DEMAN Engenharia e Manutenção, não dispor nos documentos de sua emissão, elementos necessários à sua perfeita identificação e localização, com o escopo de verificar a veracidade de sua existência, bem como, a autenticidade dos documentos por ela emitidos.

Ressalta que a documentação apresentada pela autuada, mais precisamente contrato de prestação de serviço, às fls. 163 e seguintes, elege a empresa DBA - Engenharia e Manutenção Ltda., como contratada da Shell Brasil S/A, a intervir em Postos de gasolina com o objetivo de manutenção de bombas, não se referindo em nenhum dos contratos e em nenhuma de suas cláusulas à “empresa” DEMAN.

Acrescenta que a única referência ao vocábulo DEMAN, é feita nas Cláusulas do Aditivo ao Contrato, mas, tão somente, como um SISTEMA DE MANUTENÇÃO, no qual são registradas todas as solicitações de serviços, vindo esta a fazer, inclusive, emissão de relatório de manutenção corretiva de bombas, o qual deveria ser emitido pela empresa DBA - Engenharia e Manutenção Ltda, ou mais precisamente, proceder a emissão de Nota Fiscal de prestação de serviços, obedecidas as exigências regulamentares (nome, endereço, CNPJ, Inscrição Municipal etc.), após intervenção e execução do serviço solicitado pelo posto de combustíveis.

Salienta que outro aspecto fundamental a argüir-se é o fato da ausência de observação no LMC, que, em seu entendimento, se tivessem ocorridos defeitos mecânicos nas referidas bombas, tais observações teriam sido inseridas nos LMC, nos campos destinados a tais fins.

Aduz que o autuado confessa literalmente, fl. 138, a existência de “outros erros de escrituração ocorreram”, o que equivale dizer que os números levantados pelo auditor através dos LMC’s estão corretos. Diz que a leitura dos encerrantes é extraída diariamente, inclusive, para efeito de controle de estoque, sendo inadmissível que a autuada só se apercebeu de uma diferença tão significativa de combustível após o resultado da fiscalização. Dessa forma, em seu entendimento, não se trata de erros, o equívocos ou enganos, mas sobretudo, apresentar-se manifesta a prática da sonegação.

Sustenta que o refazimento do LMC, conforme declarou a defesa à fl. 138, caracteriza escrituração paralela não autorizada pelo fisco, o que comprova o acerto da ação fiscal. Quando aos documentos anexados a defesa, não lhes reconhece qualquer valor jurídico, pois foram elaborados pelo autuado após a autuação.

Ao finalizar, opina pela manutenção da ação fiscal.

Assim, diante a controvérsia acima, foi proposto por este Relator e aceita pela 4ª JJF a conversão do PAF em diligência a ASTEC, para ser realizada revisão por estranho ao feito, no sentido de verificar:

- 1- Se os serviços de manutenção foram realizados por empresas credenciadas e/ou contratadas pela distribuidora de combustíveis.
- 2- Se houve emissão de notas fiscais referentes aos serviços prestados.
- 3- Se existe algum tipo de controle, por parte da distribuidora, em relação aos serviços de manutenção das bombas e se esses procedimentos foram observados.
- 4- Caso fique comprovado a realização de manutenção através de emissão de documentos e/ou relatórios idôneos, verificar se houve ou não repercussão no levantamento de estoque, em relação as alterações na numeração dos “ encerrantes”.
- 5- Se os erros de escrituração elencados pela defesa, são simples erros de inversão de número ou não.

Cumprida a diligência, o auditor fiscal designado, através do PARECER TÉCNICO Nº 0112/2004 às fls. 575/579 dos autos, após descrever o que foi pedido pelo Relator, o procedimento do autuado e do autuante e de como foi realizado o trabalho diligencial, assim concluiu:

#### “ 4 – CONCLUSÃO

Em face do exposto, concluímos com a apresentação das novas diferenças de estoque apuradas e do respectivo débito originados das correções efetuadas, cuja discriminação encontram-se explicitadas nos demonstrativos dos cálculos das omissões e de débitos que integram o presente parecer. Apresentamos, a seguir, as respostas às questões perscrutadas pelo relator.

1. Sim, efetivamente, constatamos que os serviços de manutenção foram realizados por empresas especializadas e credenciadas pela distribuidora de combustíveis,

- com a qual mantém contrato específico para prestação de serviços de manutenção preventiva e corretiva;
2. Se houve emissão de notas fiscais de prestação de serviços de manutenção, das empresas prestadoras para a distribuidora de combustíveis. Essas notas fiscais são emitidas mensalmente para todos os serviços prestados em toda a rede da distribuidora. Para os serviços prestados em cada posto como o da autuada é emitida uma Ordem de Serviço, ou um Relatório de Manutenção Corretiva de Bomba, circunstanciando e detalhando a natureza da intervenção, inclusive, consignando em seu corpo, as alterações porventura efetivadas nos totalizadores das bombas;
  3. O controle básico existente por parte da distribuidora é a contratação de empresas idônea e especializada para a execução de manutenção com competência e preservação da incolumidade dos lacres dos totalizadores;
  4. Verificamos que, efetivamente, houve repercussão no levantamento de estoque, a qual fizemos constar em planilha discriminativa, apensada ao parecer;
  5. Constatamos que não só os erros elencados pela, fl. 138, como os apresentados nas demais planilhas, pela autuada acostadas aos autos, em sua quase totalidade decorrem de equívocos cometidos na transcrição de série numérica extensa, de uma página para outra do LMC. Os demais de origem diversa e contendo rasura não foram considerados;
  6. Novos demonstrativos da diferença de estoque e de débito foram elaborados.”

A INFAZ- Vitória da Conquista, cientificou o autuado e o autuante, para se manifestarem com relação ao Parecer da ASTEC, porém, silenciaram.

## VOTO

Inicialmente, em relação a arguição de inconstitucionalidade à cobrança do imposto, resalto que o art. 167, I, do RPAF/99, exclui da competência dos órgãos julgadores a declaração da mesma.

Da análise das peças que compõem o presente PAF, constato que o auditor fiscal utilizando o roteiro de Auditoria de Estoque, apurou a falta de recolhimento do imposto pelo autuado, na condição de responsável solidário, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária (Infrações 01, 03, 05, 07 e 09), bem como de não ter recolhido o imposto por antecipação tributária, em função do valor acrescido (Infrações 02, 04, 06, 08 e 10).

Em sua peça defensiva o autuado argumentou que foram realizadas diversas manutenções nas BOMBAS, as quais não foram consideradas pela fiscalização, além da existência de erros na escrituração, porém, não é devido qualquer valor de imposto.

Como o autuante não acatou as alegações defensivas, embora o autuando tenha juntado diversos documentos, em busca da verdade material, o PAF convertido em diligência à ASTEC, como o objetivo de apurar a existência de irregularidades em relação aos serviços de manutenção dos equipamentos, se houve repercussão no levantamento de estoque e se os erros de escrituração apontados pela defesa, foram simples erros de inversão de números ou não.

Conforme Parecer ASTEC nº 112/2004, o auditor diligente concluiu que os serviços de manutenção foram realizados por empresas especializadas e credenciadas pela distribuidora de combustíveis, com a qual mantém contrato específico para prestação de serviços de manutenção preventiva e corretiva, emitindo mensalmente as notas fiscais para todos os serviços prestados em toda a rede da distribuidora.

Assim, não restada dúvida que o auditor autuante deveria ter considerado os serviços de manutenção realizados nos equipamentos, uma vez que os mesmos foram comprovados através de contrato de manutenção, ordem de serviço e notas fiscais, além de ser controlado pela distribuidora de combustíveis. Ademais, tais serviços repercutiram diretamente nos números dos ENCERRANTES e no levantamento de estoque, conforme planilha discriminativa, apensada ao parecer da ASTEC.

Em relação aos erros elencados, fl. 138, como os apresentados nas demais planilhas, pela autuada acostadas aos autos, afirma o diligente, que em sua quase totalidade decorrem de equívocos cometidos na transcrição de série numérica extensa, de uma página para outra do LMC. Os demais de origem diversa e contendo rasura não foram considerados, tendo elaborados novos demonstrativos da diferença de estoque e do débito do imposto devido, como os quais concordo, por entender que a diligência realizada comprovou parcialmente as alegações defensivas.

Ressalto que os novos demonstrativos elaborados pela ASTEC não foram questionados pelo autuado e autuante, quando da ciência dos mesmos.

Face à constatação das diferenças comprovadas pela Auditoria de Estoque por ser mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, o art. 10, I, da Portaria nº 445/98, determina que deve ser exigido o pagamento:

- a) do imposto devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada da documentação fiscal (RICMS/97, art. 39, V);
- b) do imposto devido 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 previstos no Anexo 88 do RICMS, deduzida a parcela do tributo calculada na forma da alínea anterior, a título de crédito fiscal, com multa de 60% (RICMS/97, art. 915, II, “d”).

Pelo exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, no valor de R\$ 16.295,48, conforme abaixo:

INFRAÇÃO	DATA OCORR.	DÉBITO
1	31/12/2000	-
2	31/12/2000	-
3	31/12/2001	7.712,67
4	31/12/2001	2.965,52
5	31/12/1998	21,02
6	31/12/1998	27,17
7	31/12/1999	180,96
8	31/12/1999	212,51
9	31/12/2000	2.606,06
10	31/12/2000	2.569,57
TOTAL		16.295,48

## 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 087469.0029/03-3**, lavrado contra **GONÇALVES & GODEIRO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$16.295,48**, sendo R\$ 5.617,29, atualizados monetariamente acrescido das multas de 70% sobre R\$2.808,04 e de 60% sobre R\$2.809,25, previstas no art. 42, III e II, “d”, respectivamente, da Lei nº 7014/96 e dos acréscimos moratórios e R\$ 10.678,19, sendo 70% sobre R\$7.712,67 e 60% sobre R\$2.965,52 e dos acréscimos legais prevista no mesmo artigo, inciso e lei.

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, 15 de setembro de 2004.

CLARICE ANIZIA MÁXIMO MOREIRA– PRESIDENTE

ANTONIO CESAR DANTAS DE OLIVEIRA – RELATOR

MARCELO MATTEDI E SILVA – JULGADOR