

PROCESSO	- A. I. N° 206855.0037/03-9
RECORRENTES	- FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO PERNAMBUÉS COMBUSTÍVEIS LTDA.
RECORRIDOS	- POSTO PERNAMBUÉS COMBUSTÍVEIS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSOS	- RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO– Acórdão 1ª JJF n° 0225/01-04
ORIGEM	- INFRAZ BONOCÔ
INTERNET	- 21/09/2004

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0219-12/04

**EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES.** a) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS AINDA EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável tributário. Após comprovações, diminuindo o valor do débito fiscal. b) ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Infração desconstituída parcialmente. c) SAÍDAS DE MERCADORIAS 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 enquadrada no regime da substituição tributária. No entanto, a aplicação da multa é pela infração detectada e não por exercício. Modificada, em parte, a Decisão da Junta de Julgamento com a inserção de duas notas fiscais no levantamento de entradas correspondente ao exercício de 1998. Recurso de Ofício NÃO PROVIDO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVIDO. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Voluntário através do qual o contribuinte, por seus advogados, apresenta a sua inconformidade com a Decisão de 1ª Instância que julgou procedente em parte o Auto de Infração. No mesmo feito será julgado também o Recurso de Ofício, interposto pela Junta de Julgamento Fiscal em sua própria Decisão, face ao disposto no art. 169, inc. I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto n° 7.629/99.

O Auto de Infração, em lide, lavrado em 22/12/2003, imputa ao sujeito passivo as infrações abaixo descritas que totalizaram o débito de R\$ 36.557,73:

1. Multa pela omissão de saída de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (exercícios de 1998, 2001 e 2003) – R\$ 129,71;
2. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 (exercícios de 1998 e 1999) – R\$ 25.825,44;

3. 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 da margem do valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado (exercícios de 1998 e 1999) – R\$ 7.057,79;
4. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 e aberto (2001 e 1/1/2003 a 18/9/2003) – R\$ 878,01;
5. 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 da margem do valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, em exercício fechado e aberto (2001 e 1/1/2003 a 18/9/2003) – R\$ 2.666,69.

Por ocasião da informação fiscal o autuante procedeu a alguns ajustes no levantamento de estoques reduzindo o débito para R\$ 16.628,23, conforme Demonstrativo de Débito inserido à fl. 232 do PAF.

A Decisão atacada acolheu, também, parte das argumentações defensivas, reduzindo a exigência fiscal para R\$ 9.590,78 de ICMS e mais multa acessória de R\$ 50,00. Os fundamentos daquele “decisum”, em relação ao mérito, são os a seguir reproduzidos:

(...)

*“As infrações 2, 3, 5 e 6 do presente Auto de Infração tratam da cobrança do ICMS que foi apurado através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercícios findos (1998, 1999, 2001) e exercício não findo (01/01/03 a 18/9/03). O autuante detectou a falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhada 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 no valor de R\$129,71 por operações de saídas de mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária efetuadas sem emissão de documentos fiscais e consequentemente sem escrituração nos livros próprios – infrações 1 e 4 (exercícios de 1998, 2001, e 2003– gasolina aditivada e óleo diesel – 2003).*

*No mais, apreciando as colocações do impugnante sobre perdas, aferições e sobras, faço as seguintes colocações:*

*A primeira diz respeito às aferições. Estas não são perdas. As aferições são realizadas já que a quantidade de combustível que passou pelos encerrantes, e foi contada, parte dela retorna ao tanque subterrâneo, o que significa uma saída a menos do que a efetiva. Porém esta quantidade retornada não é igual para todas bombas e postos, pois ela depende das quantidades vendidas, ou seja, a quantidade de combustível que saiu e foi registrada através*

do encerrante, uma pequena quantidade retorna. Para correta contagem é que o antigo DNC – Departamento Nacional de Combustíveis (hoje ANP), através da Portaria nº 26 de 13/11/92, quando instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis determina que estas aferições sejam feitas e escrituradas no citado livro. Portanto, para se saber esta quantidade é necessário que ela nele esteja indicada. Como o autuante utilizou o LMC e pelas cópias do citado livro trazidas aos autos não existem quaisquer anotações sobre estas quantidades, neste momento, não posso considerá-las.

A segunda é sobre as sobras. Este é um fato que o impugnante deveria ter sido mais claro quando de sua colocação. Sobra de combustível? Que sobra?

Quanto às evaporações, que podem afetar os estoques físicos dos combustíveis, ai sim, são perdas, perdas estas que em um levantamento quantitativo devem ser consideradas, como fez o autuante. O sujeito passivo não discordou deste procedimento. Apenas de sua forma de cálculo. Entendeu que as evaporações somente deveriam ser deduzidas no final, após a apuração das omissões encontradas e não somadas as saídas. Esta posição não é aceitável. É correta a afirmativa da defesa de que a equação geral para se determinar se houve ou não diferenças de quantidades em uma auditoria de levantamento quantitativo de estoque é: Estoque Inicial + Entradas - Saídas com documento fiscal - Estoque Final. Esta é uma equação que deve ter como resultado zero. Caso assim não seja, apresentará diferenças de quantidades de entradas ou de saídas de mercadorias. Nesta equação todos os fatos que concorrem para o seu correto ajuste devem ser considerados, não no final da apuração, mas no momento de sua ocorrência. No caso de uma indústria, por exemplo, as perdas devem ser consideradas nas entradas, pois aqui se estar a falar em entradas de matéria prima no processo produtivo. No caso dos postos de combustíveis, as evaporações acontecem tanto nas entradas como quando do armazenamento dos combustíveis. Estas evaporações não são registradas pelos encerrantes, ou seja, não são computadas como saídas reais e, se assim fosse, já estariam registradas. Portanto, o assunto se prende as entradas e armazenamento, o que, matematicamente, leva a posição do impugnante a um erro, pois no caso, ele estaria abatendo também das saídas as evaporações, e não somente das suas entradas e do armazenamento, a computando em duplidade.

O autuante somou as evaporações às saídas, fato contestado veementemente pelo defendente. Este procedimento está correto, uma vez que as quantidades das entradas foram levantadas pelas notas fiscais de aquisições, sem qualquer perda. Para que houvesse não uma soma mas sim uma diminuição, estas deveriam ser nas entradas. Dou um exemplo: se o contribuinte adquiriu 10.000 litros de combustível e a perda deste combustível é de 0,6%, na realidade somente irá comercializar 9.400 litros. Assim, para que esta perda não fosse adicionada às saídas, elas deveriam ser diminuídas das entradas. Ou seja, na realidade, o combustível adquirido e comercializado não foi de 10.000 litros e sim de 9.400. Como o autuante, volto a frisar, levantou as entradas através das notas fiscais de aquisições sem qualquer perda, é correto que as evaporações sejam acrescidas as saídas ou diminuídas das entradas. Qualquer um destes dois procedimentos irá apresentar o mesmo resultado. Como o percentual de 0,6% de perda, sem comprovação, determinado pela ANP diz respeito ao estoque físico dos combustíveis, entendo o mais correto ser acrescido às saídas. E, por fim, se acaso, houver qualquer perda nas saídas, sem registro dos encerrantes, estas devem ser nelas acrescidas, pois são saídas e não entradas.

O impugnante ainda trouxe aos autos as seguintes questões, que ora são analisadas:

#### EXERCÍCIO DE 1998

- a) Erro na quantidade de aquisição de álcool através da Nota Fiscal nº 124.623, no mês de agosto. Disse que o autuante havia computado 4.000 litros ao invés de 5.000 litros.

Trouxe para corroborar sua alegação o registro do documento no livro Registro de Entradas (fls. 172). O livro Registro de Entradas não pode ser tomado como comprovação da quantidade do álcool entrado no estabelecimento. È a Nota Fiscal quem comprova estas quantidades. Não sendo trazida aos autos pela defesa, não posso acatar este argumento. Correto o procedimento do autuante em não aceitá-la quando da revisão efetuada.

- b) O autuante havia trocado o estoque final do álcool pelo do óleo diesel. O proposto fiscal acatou a alegação e quando do refazimento do levantamento fiscal, consertou as quantidades dos estoques finais das duas mercadorias.
- c) Não foi considerada a Nota Fiscal nº 125.134, no mês de setembro, de compra de óleo diesel, sem declinar a quantidade adquirida. Apresentou cópia do livro Registro de Entradas (fl. 174). De igual maneira, este argumento não pode ser levado em consideração já que o impugnante não apresentou o documento fiscal.

#### EXERCÍCIO DE 1999

- a) Não considerada a Nota Fiscal nº 168.921, do mês de setembro, referente à compra de 5.000 litros de gasolina comum, a Nota Fiscal nº 175.832, do mês de novembro, referente à compra de 4.000 litros de álcool e as de nº 165.040 e nº 169.755, de agosto e setembro respectivamente, em um total de 10.000 litros de óleo diesel. O autuante acatou todas as ponderações do impugnante.
- b) Não considerada a Nota Fiscal nº 163.666, do mês de julho, referente à compra de 10.000 litros de gasolina aditivada. O autuante acatou o documento fiscal, porém na quantidade de 5.000 litros como comprova a cópia do documento trazido pela defesa à fl. 179.
- c) A soma das saídas da mercadoria álcool estava errada. O autuante consertou.
- d) As Notas Fiscais nºs 143.356 e 143.880 foram aquisições de óleo diesel e não álcool. O preposto fiscal acatando a consideração do autuado, em face da anexação dos documentos fiscais ao processo, modificou o levantamento fiscal, passando as quantidades de aquisições para o óleo diesel e as retirando do álcool.

Neste exercício, após os ajustes realizados, a diferença apurada do álcool passou a ser de saídas e não de entradas.

#### EXERCÍCIO DE 2001

Houve erro na transposição das quantidades de entradas da gasolina comum e álcool. Ou seja, a quantidade de gasolina comum apurada foi de 1.118.000 litros e não de 1.080.000 litros como indicado no demonstrativo sintético de apuração das diferenças encontradas. Do mesmo modo, a quantidade de entradas do álcool não foi de 49.000 litros e sim de 82.000 litros. Mais uma vez o autuante procedeu ao ajuste indicado.

#### EXERCÍCIO DE 2003

- a) O preposto fiscal não observou que as bombas 1 e 2, referentes a gasolina comum, e bombas BGF 01 e BGF 02 da gasolina aditivada haviam sido zeradas por problemas técnicos. O autuante acatou este argumento retificando os valores das saídas, que passaram para 868.665 (gasolina comum – bicos 1 a 4) e 85.243 (gasolina aditivada – bombas 5 e 6). Quando da revisão do lançamento o autuante ressaltou que estes valores divergiam um pouco dos que foram encontrados pelo defensor, em face de equívocos por ele cometidos, quais sejam: o valor da leitura final da bomba 1, em 18 de setembro

era de 98.088, da bomba 5 de 5.076, bem como o da bomba 6 foi de 14.556. O impugnante manifestando-se após a revisão feita discordou destes números vez que não eram os que estavam escriturados no LMC. Observo, que o levantamento quantitativo neste ano foi realizado em exercício aberto e que o dia 18 de setembro foi o marco final para apuração, ou não, de diferenças de quantidades das mercadorias. Neste caso, o fisco deve contar fisicamente as mercadorias. Isto foi o que o autuante fez. Juntamente com preposto da empresa, que declarou expressamente que as informações eram verdadeiras (fl. 122 do PAF), realizou a contagem dos estoques das mercadorias existentes naquele momento ao proceder a leitura dos encerrantes de todas as bombas do posto de combustível. Neste caso prevalecem as quantidades contadas no momento da fiscalização e não aquelas escrituradas no LMC no final do dia.

- b) Quanto ao álcool, o defendente contestou a leitura final do encerrante da bomba 8, pois a quantidade escriturada no LMC do dia 18 de setembro foi de 42.558 e não de 42.550 litros. As mesmas colocações acima expostas a respeito dos estoques finais em um levantamento quantitativo em exercício aberto aqui são repetidas. A quantidade de 42.550 litros do álcool foi a contagem realizada pelo autuante juntamente com o preposto da empresa naquele dia. Correto o procedimento fiscal.

Após todos os ajustes realizados pelo autuante, o sujeito passivo voltou a contestar o problema das evaporações e dos documentos não aceitos pelo autuante. Estes assuntos entendo que já foram superados pelas colocações acima feitas.

Porém, me deparei com um problema quando analisei os valores a serem cobrados quanto às infrações apontadas como 4 e 5. O autuante pautou toda a sua revisão nos levantamentos elaborados sem observar o que havia lançado no Auto de Infração. Para melhor esclarecer a situação, faço a seguinte indicação dos valores:

INFRAÇÃO 5 – RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA	VALOR LANÇADO NO AI	VALOR DA REVISÃO
ANO 2001	R\$517,28	R\$2.092,32
ANO 2003	R\$360,82	R\$4.049,00
<b>TOTAL</b>	<b>R\$878,10</b>	<b>R\$6.141,32</b>
<hr/>		
INFRAÇÃO 6 – ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA		
ANO 2001	R\$2.552,34	R\$452,48
ANO 2003	R\$114,35	R\$1.148,36
<b>TOTAL</b>	<b>R\$2.666,69</b>	<b>R\$1.600,84</b>

Além do mais, em uma análise mais acurada, na própria sessão de julgamento, foi observado que no ano de 2001, ao realizar a revisão do lançamento, o autuante constatou que as diferenças constatadas da mercadoria “gasolina comum”, que originalmente havia sido de saídas, passou a de entradas. A incluiu nestas duas infrações apontadas, ou seja, de responsabilidade solidária e antecipação tributária.

Como o lançamento fiscal é ato vinculado, conforme as determinações do Código Tributário Nacional, os valores que prevalecem, neste momento, são aqueles lançados no Auto de Infração, com exceção do imposto devido por antecipação tributária no exercício de 2001, vez que comprovadamente menor do que aquele originalmente apurado e a exclusão da mercadoria “gasolina comum”, neste mesmo exercício, ou seja, 2001.

As infrações 1 e 4 do Auto cobram multa pela falta de emissão de notas fiscais de saídas, e consequentemente a falta de sua escrituração. Como as mercadorias se encontram sob o regime da substituição tributária não mais se pode cobrar imposto. Correta a aplicação da multa. No entanto, como a irregularidade é a mesma e a multa é aplicada pela natureza do cometimento da infração e não por exercício, cabe, apenas, a cobrança da multa de R\$50,00 e não conforme aplicada pelo fiscal autuante.

*Diante do exposto, subsiste a ação fiscal conforme demonstrado a seguir.*

**DEMONSTRATIVO DE DÉBITO**

CÓD. DÉBITO	D. OCORRÊNCIA	D. VENCIMENTO	IMPOSTO	MULTA (%)	MULTA (R\$)
<b>INFRAÇÃO 1</b>					
60	31/12/98	9/1/99	0,00	-	0,00
<b>TOTAL</b>					<b>0,00</b>
<b>INFRAÇÃO 2</b>					
10	31/12/98	9/1/99	3.451,89	70	
10	31/12/99	9/1/00	3.705,17	70	
<b>TOTAL</b>			<b>7.157,06</b>		
<b>INFRAÇÃO 3</b>					
10	31/12/98	9/1/99	797,06	60	
10	31/12/99	9/1/00	762,53	60	
<b>TOTAL</b>			<b>1.559,59</b>		
<b>INFRAÇÃO 4</b>					
60	18/9/03	9/9/03	0,00	-	50,00
<b>TOTAL</b>					<b>50,00</b>
<b>INFRAÇÃO 5</b>					
10	31/12/01	9/1/02	315,16	70	
10	18/9/03	18/10/03	360,82	70	
<b>TOTAL</b>			<b>675,98</b>		
<b>INFRAÇÃO 6</b>					
10	31/12/01	9/1/02	83,80	60	
10	18/9/03	18/10/03	114,35	60	
<b>TOTAL</b>			<b>198,15</b>		
<b>TOTAL AI</b>			<b>9.590,78</b>		

*Concluiu votando pela procedência em parte do lançamento de ofício.*

No Recurso Voluntário, interposto com fulcro no art. 169, I, “b”, do RPAF, o contribuinte ampara-se nas razões fáticas e jurídicas a seguir expendidas.

O Posto Pernambués Combustíveis Ltda, inserido no rol das empresas que gozam de tradição no setor em que atua, sempre diligenciou no sentido de cumprir suas obrigações fiscais perante o Poder Público, notadamente no tocante ao cumprimento das obrigações tributárias concernentes ao imposto de competência estadual - o ICMS.

Na Decisão em primeiro grau administrativo, os nobres julgadores do CONSEF acordaram por unanimidade pela procedência em parte do Auto de Infração.

Na Decisão ora recorrida o relator afirma, em sua fundamentação, que a tese da defesa no tocante à aplicação do coeficiente de perdas por evaporação (0,6%) na entrada não procede. Entendeu que as evaporações somente deveriam ser deduzidas no final, após a apuração das omissões encontradas e não das somadas às saídas. Esta posição não é aceitável.

Com relação a estas perdas do produto, não sendo aplicadas nas saídas, haverá uma diferença, o que erroneamente será indicado omissão de entrada, consequentemente, na conclusão do levantamento quantitativo.

Os julgadores entendem que este coeficiente só poderá ser subtraído, na porcentagem de 0,6% (seis décimos) da quantidade de combustíveis que entra nos tanques do autuado.

Tal entendimento está totalmente errado porque as operações de conversão do volume faturadas na distribuidora são feitas em 20°C (vinte graus centígrados). Portanto, a medição e transferência são feitas em condição especial de temperatura para que se possa diminuir a quantidade das perdas do produto.

No entanto, no local de venda a varejo, este controle é totalmente impossível de ser feito. Deste modo, no momento em que a mercadoria fica estocada nos reservatórios da empresa, sofre diversas mudanças de temperatura ao longo do dia. Sendo assim, o momento de maior perda do produto é quando ele está sendo manuseado que é feita na temperatura ambiente, apresentando distorções neste momento. Deve-se considerar ainda que cada semana é feita duas aferições em cada bico de abastecimento sendo que cada uma dessas medições implica na retirada do tanque 20 (vinte) litros do produto. Assim, esta medição desperdiça o produto e não a venda deste.

É totalmente equivocado o entendimento que as perdas não ocorrem no tempo que o produto está estocado nos tanques. Um tanque pode apresentar diferença de até 2% (dois por cento) quando feita uma medida em uma temperatura elevada, durante o dia, ou durante a noite, quando a temperatura é mais branda, mesmo que este tanque não tenha sido carregado ou drenado no intervalo entre as medições.

Ciente da situação, o legislador editou normas onde estão circunstanciados coeficientes normais de perdas de todo o tipo de produto cuja natureza propicie tal acontecimento. A intenção do legislador foi buscar uma forma mais justa na aferição de quantidades de produtos em circulação, levando-se em consideração a capacidade de perda natural de cada produto, estudada e estipulada especificamente por engenheiros técnicos.

Mais especificamente, o Departamento Nacional de Combustíveis, mediante a **Portaria nº 26, de 13 de novembro de 1992**, considerando, expressamente, "*A necessidade de facilitar a atividade de fiscalização e arrecadação do ICMS e IVVC pelas Fazendas Estaduais e Municipais, respectivamente;*" resolveu, mediante este meio de legislação tributária, instituir a obrigatoriedade do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Na Instrução Normativa que segue em seu anexo, a alínea "f", do item 13, do tópico VII, que trata do preenchimento dos campos do LMC, fala expressamente que apenas as variações da mercadoria que ultrapassarem a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico é que deverão ser devidamente justificadas, conforme foi juntada no momento da impugnação do Auto de Infração em tela.

Com isso,, deve-se atentar que o objetivo da norma é fazer com que o posto, por uma questão de segurança inclusive dê as devidas explicações sempre que as perdas superarem o percentual de 0,6%. Isso porque, a partir deste limite, as perdas deixam de ser comuns, passando a ser anormais e, portanto, devendo ser devidamente justificadas, para evitar acidentes ou utilização indevida da mercadoria.

Sendo assim, por que a Fazenda Estadual consideraria a falta destes 0,6% como saídas reais?!

Ora, se as saídas reais, correspondem ao resultado da soma da quantidade obtida do inventário inicial, somada com a quantidade de mercadorias que entraram no estabelecimento da impugnante, desconsiderando-se a quantidade desta mesma mercadoria que sobrou no Inventário Final (**Inventário Final + Entradas - Inventário Inicial = Saídas Reais**), qualquer variação na quantidade de entrada de combustíveis fatalmente irá alterar o produto referente às Saídas Reais deste produto.

Portanto, resta indubitável o dever do fisco em considerar o coeficiente de perdas, que no presente caso é de 0,6%, na Saídas Reais, posto que decorrente de exigência legal.

Dando prosseguimento, o auditor fiscal, ao apurar o total de entradas no mês de agosto, computou errada a quantidade de álcool registrada na Nota Fiscal nº 124.623, de 27 de agosto de 1998, devidamente registrada na página 38 do Livro de Entradas, a qual foi extraída cópia e juntada na impugnação. O erro cometido pelo Auditor foi ter considerado a entrada de 4.000 litros de álcool, quando, na verdade, entraram no estabelecimento do Impugnante 5.000 litros.

Além disso, com a correção no cômputo das perdas, a saída com notas fiscais totalizaria 251.568 litros, o que altera significativamente o cálculo das omissões.

No entanto, na Decisão ora atacada, o julgador não aceitou as cópias dos livros de entrada.

Assim, para se realizar um levantamento quantitativo correto, a cópia da referida nota fiscal em anexo (doc 1) deve ser considerada para que possa adicionar mais 1.000 litros à quantidade de entradas, levar em consideração 7.028,00 litros no estoque final, para calcular a quantidade de saídas reais de álcool, e subtrair da saída os 251.568 litros de saídas com notas fiscais.

Quanto ao diesel, o Auditor Fiscal desconsiderou a **Nota Fiscal nº 125.134**, de 1º de setembro de 1998, devidamente registrada na pág. 42 do Livro de Entradas. Portanto, está errada a quantidade de entrada considerada no cálculo das omissões.

Outrossim, a saída com Notas Fiscais totalizaria 389.436 litros, o que altera o cálculo das omissões.

Por fim, a inversão da quantidade relativa ao estoque final também promoveu um equívoco na quantidade total das Saídas Reais, pois deveria ter sido computado 7.235,00.

Contudo, na fundamentação da Decisão, o julgador entendeu da mesma forma do álcool, não aceitando a cópia do Livro de Entradas para a comprovação da quantidade da mercadoria decidindo que só poderia aceitar a entrada desta mercadoria caso o autuado apresentasse a Nota Fiscal da mesma.

Para que o erro seja sanado, o autuado junta cópia autenticada da Nota Fiscal nº 125.134 (doc 2) para que possa ser somada a quantidade de Diesel registrada no Livro de Entradas à quantidade de entradas; bem como levar em consideração 7.235,00 litros no estoque final, para calcular a quantidade de saídas reais de álcool, e subtrair da saída os 389.436 de Saídas com notas fiscais.

Portanto, as alterações necessárias para sanar estes equívocos, irão culminar com o improvimento das infrações 1, 2 e 3, no que tange ao período avaliado.

Sendo assim, requereu, após os argumentos supramencionados, demonstrada e provada a NULIDADE do Auto de Infração e, por conseguinte, o lançamento efetuado por arbitramento, além de todo o direito do autuado, digne-se o Conselho da Fazenda do Estado da Bahia, em acolher o Recurso para julgar e declarar NULO E/OU IMPROCEDENTE O AUTO DE INFRAÇÃO.

O Processo foi encaminhado à Procuradoria Geral do Estado e, com a análise dos Autos, verificou-se que restou caracterizada a responsabilidade do recorrente pelo recolhimento do ICMS em razão da constatação de diferenças de estoque que comprovam a aquisição de combustíveis sem nota fiscal. Quanto aos argumentos relativos a dados constantes no LMC, a exemplo de medições, perdas, etc, caberia ao recorrente demonstrá-los, inclusive, registrá-los nos livros. Aduziu, ainda, a representante da PGE/PROFIS que os números do levantamento fiscal foram extraídos do LMC e que tal livro se presta para o registro de toda a movimentação de estoque diário de combustível, sendo obrigatório, e fazendo prova contra o contribuinte. Se acaso há erros no LMC caberia o contribuinte demonstrá-los e prová-los através de notas fiscais, livros etc. Quanto às notas fiscais trazidas no Recurso Voluntário devem as mesmas ser consideradas no levantamento quantitativo.

Sendo assim, opinou-se, ao final, pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário, com o acatamento das Notas Fiscais nºs 124623 e 125134.

## VOTO

Inicialmente, passo a analisar o Recurso de Ofício. A redução no valor do débito, na 1<sup>a</sup> Instância de julgamento, decorreu de ajustes nos levantamentos de estoques procedidos pelo autuante, na fase de informação fiscal, e pelo julgador “*a quo*”, ao proferir a sua Decisão, alterações estas relacionadas, basicamente, às notas fiscais de aquisição de combustíveis não consideradas na auditoria originária e erros de transposição de valores dos livros para os papéis de trabalho da fiscalização que foram anexados ao processo. Trata-se de matéria, eminentemente fática, razão pela qual não comporta revisão do julgado por esta instância superior administrativa, ficando mantida a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal. Voto, portanto, pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício.

Quanto ao Recurso Voluntário, acompanho, na íntegra, o Parecer jurídico exarado, nos autos, pela Procuradoria Estadual. Quanto às perdas acato as conclusões externadas no voto da Junta ao considerar que no caso dos postos de combustíveis, as evaporações acontecem tanto nas entradas como quando do armazenamento dos combustíveis. Estas evaporações não são registradas pelos encerrantes, ou seja, não são computadas como saídas reais e, se assim fossem, já estariam registradas. Portanto, o assunto se prende as entradas e armazenamento, o que, matematicamente, leva a posição do impugnante a um erro, pois no caso, ele estaria abatendo também das saídas as evaporações, e não somente das suas entradas e do armazenamento, a computando em duplicidade.

O autuante somou as evaporações às saídas com notas fiscais, fato contestado veementemente pelo defensor. Este procedimento está correto, uma vez que as quantidades das entradas foram levantadas pelas notas fiscais de aquisições, sem qualquer perda. Para que houvesse não uma soma mas sim uma diminuição, estas deveriam ser nas entradas. Exemplo: se o contribuinte adquiriu 10.000 litros de combustível e a perda deste combustível é de 0,6%, na realidade somente irá comercializar 9.940 litros. Assim, para que esta perda não fosse adicionada às saídas, elas deveriam ser diminuídas das entradas. Ou seja, na realidade, o combustível adquirido e comercializado não foi de 10.000 litros e sim de 9.940 litros. Como o autuante, volto a frisar, levantou as entradas através das notas fiscais de aquisições sem qualquer perda, é correto que as evaporações sejam acrescidas às saídas com notas fiscais ou diminuídas das entradas. Qualquer um destes dois procedimentos irá apresentar o mesmo resultado. Como o percentual de 0,6% de perda, sem comprovação, determinado pela ANP diz respeito ao estoque físico dos combustíveis, entendo o mais correto ser acrescido às saídas. E, por fim, se acaso, houver qualquer perda nas saídas, sem registro dos encerrantes, estas devem ser nelas acrescidas, pois são saídas e não entradas. Cabe frisar, ainda, que a aplicação linear ou uniforme do percentual de 0,6% de perda dos combustíveis comercializados pelo autuado compõe os demonstrativos de estoques, elaborados pelo autuante, razão pela qual, ainda que não inseridos na escrituração do LMC tiveram sua comprovação atestada pela autoridade fiscal, razão pela qual o órgão julgador resolveu acatá-los, pois o contrário implicaria em modificação do lançamento em prejuízo do sujeito passivo. Logo, o pleito do recorrente de inserção das perdas por evaporação já se encontrava inserido no lançamento de ofício quando da sua formação.

Quanto às aferições devem as mesmas constar do livro LMC, no campo próprio, para devido registro, para que possam ser consideradas. Como o contribuinte não trouxe a prova desses registros, fato evidenciado nas diversas cópias do livro anexadas ao processo, não há como acatá-las. Correta, também, a Decisão de 1<sup>a</sup> Instância.

Deve, entretanto, ser reformada em parte a deliberação da Junta, em relação ao levantamento de estoques do exercício de 1998, para inserir, nas entradas, as aquisições de combustíveis das Notas Fiscais de n<sup>os</sup> 124.623 e 125.134, correspondentes às compras de 5000 litros de álcool hidratado e 5.000 litros de óleo diesel, respectivamente, considerando ainda que o autuante já havia computado, no levantamento das entradas, a quantidade de 4.000 litros de álcool, cabendo apenas

acrescentar mais 1.000 litros. Dessa forma, o demonstrativo de débito do Auto de Infração fica alterado conforme discriminado abaixo.

DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

CÓD. DÉBITO	D. OCORRÊNCIA	D. VENCIMENTO	IMPOSTO	MULTA (%)	MULTA (R\$)
INFRAÇÃO 1					
60	31/12/98	9/1/99	0,00	-	0,00
<b>TOTAL</b>					<b>0,00</b>
INFRAÇÃO 2					
10	31/12/98	9/1/99	3.037,90	70	
10	31/12/99	9/1/00	3.705,17	70	
<b>TOTAL</b>			<b>6.743,07</b>		
INFRAÇÃO 3					
10	31/12/98	9/1/99	683,14	60	
10	31/12/99	9/1/00	762,53	60	
<b>TOTAL</b>			<b>1445,67</b>		
INFRAÇÃO 4					
60	18/9/03	9/9/03	0,00	-	50,00
<b>TOTAL</b>					<b>50,00</b>
INFRAÇÃO 5					
10	31/12/01	9/1/02	315,16	70	
10	18/9/03	18/10/03	360,82	70	
<b>TOTAL</b>			<b>675,98</b>		
INFRAÇÃO 6					
10	31/12/01	9/1/02	83,80	60	
10	18/9/03	18/10/03	114,35	60	
<b>TOTAL</b>			<b>198,15</b>		
<b>TOTAL AI</b>			<b>9.062,87</b>		

Voto, portanto pelo PROVIMENTO PARCIAL, do Recurso Voluntário, passando o valor total da exigência fiscal de R\$ 9.590,78 mais multa de R\$ 50,00, para R\$ 9.062,87, mais a multa de R\$50,00, por descumprimento de obrigação acessória, correspondente à falta de emissão de nota fiscal de mercadoria, cujo, o imposto já se encontrava retido por substituição tributária na etapa anterior de aquisição.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206855.0037/03-9, lavrado contra POSTO PERNAMBUÉS COMBUSTÍVEIS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de R\$9.062,87, sendo R\$8.188,74, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 70% sobre o valor de R\$6.743,07 e 60% sobre o valor de R\$1.445,67, previstas no art. 42, III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, e R\$874,13, acrescido das multas de 60% sobre R\$198,15 e 70% sobre R\$675,98, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais, mais a multa no valor de R\$50,00, prevista no art. 42, XXII, da já referida lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 30 de agosto de 2004.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE/RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIRO COSTA – REPR. DA PGE/PROFIS