

**PROCESSO** - A.I. Nº 140779.0007/03-5  
**RECORRIDO** - POSTO DE LUBRIFICAÇÃO SANTANA LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO - Acórdão 3ª JJF nº 0060-03/04  
**ORIGEM** - INFAZ IGUATEMI  
**INTERNET** - 06.08.04

## 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0224-11/04

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ÁLCOOL HIDRATADO. ÓLEO DIESEL. GASOLINA. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS AINDA FISICAMENTE EM ESTOQUE. **b)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. Modificada a Decisão de 1ª Instância. Demonstrada a insubsistência da ação fiscal. Trata-se de operações de aferição de equipamentos em que o combustível retorna ao tanque de armazenamento, sem que ocorra incidência do imposto. Infrações não caracterizadas. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 11/11/03, para exigir o ICMS no valor de R\$14.674,80, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado, de 1998 a 2002 – R\$10.920,14;
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, de 2000 a 2002- R\$2.723,33;
3. Falta de recolhimento do imposto, 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, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto – R\$957,86;
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 aberto – R\$73,47.

O autuado apresentou defesa (fls. 80 a 82), alegando que o autuante cometeu alguns equívocos, pois não considerou as seguintes aferições:

1. de 3.140 litros de óleo diesel, lançada no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) n<sup>os</sup> 11 e 12 (1998), conforme o Anexo 1;
2. de 5.100 litros de óleo diesel, lançada no LMC n<sup>os</sup> 12, 13 e 14 (1999), consoante o Anexo 2;
3. de 3.800 litros de óleo diesel, lançada no LMC n<sup>os</sup> 14, 15 e 16 (2000), consoante o Anexo 4;
4. de 2.240 litros de álcool hidratado, lançada no LMC n<sup>os</sup> 16, 17 e 18 (2001), consoante o Anexo 5;
5. de 1.200 litros de álcool hidratado, lançada no LMC n<sup>os</sup> 18, 19 e 20 (2002), consoante o Anexo 8;
6. 2.040 litros de álcool hidratado, lançada no LMC n<sup>os</sup> 20 e 21 (2003), de acordo com o Anexo 9;
7. 2.120 litros de óleo diesel, lançada no LMC n<sup>o</sup> 20 e 21 (2003), conforme o Anexo 10.

O contribuinte argumenta, ainda, que o preposto fiscal também deixou de incluir, no levantamento:

1. a Nota Fiscal n<sup>o</sup> 103.309, de 05/06/00, emitida pela Esso Brasileira de Petróleo Ltda., de aquisição de 5.000 litros de álcool hidratado (Anexo 3);
2. a Nota Fiscal n<sup>o</sup> 126.604, de 08/09/01, emitida pela Esso Brasileira de Petróleo Ltda., de aquisição de 5.000 litros de óleo diesel (Anexo 6);
3. a Nota Fiscal n<sup>o</sup> 134.224, de 27/02/02, emitida pela Esso Brasileira de Petróleo Ltda., de aquisição de 22.000 litros de gasolina comum e de 10.000 litros de gasolina maxxí (Anexo 7).

O autuante, em sua informação fiscal (fl. 112), reconhece que as Notas Fiscais n<sup>os</sup> 103.309 (de 05/06/00), 126.604 (de 08/09/01) e 134.224 (de 27/02/02), de emissão da Esso Brasileira, não foram digitadas no levantamento e apresenta novos demonstrativos (fls. 113 a 123), com as correções necessárias e a conseqüente redução de débito, de R\$14.674,80 para R\$3.357,85.

Quanto às aferições, não as acata, sob o argumento de que “embora na prática operacional dos postos de combustíveis exista a figura da ‘aferição’, que se traduz na retirada de uma pequena amostra para aferir o funcionamento dos bicos das bombas, com o posterior retorno ao tanque do volume retirado”, tal procedimento está somente registrado no LMC, sem a emissão da respectiva nota fiscal de entrada, como preceitua o RICMS/97, para efeito de controle do estoque.

Por fim, pede a Procedência Parcial do lançamento.

Após ter sido intimado (fl. 125), o sujeito passivo voltou a se manifestar (fl. 127) aduzindo que discorda do entendimento do autuante, na medida em que a aferição é o procedimento que visa a aferir, por determinação legal, os equipamentos medidores, e não lesar o cliente e/ou o Fisco. Ressalta que as aferições efetuadas estão registradas no LMC, nas quantidades e periodicidades ali descritas, em atendimento à legislação. Finalmente, pede a extinção do Auto de Infração.

VOTO DA RELATORA DA 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL NA DECISÃO RECORRIDA

[...]

*“O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado e aberto, de acordo com os demonstrativos e documentos acostados ao PAF (fls. 10 a 76).*

*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, deve-se exigir o imposto por solidariedade, bem como o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), em razão da constatação da falta de registro, em sua escrituração, de entradas de óleo diesel, gasolina e álcool hidratado ocorridas em seu estabelecimento, as quais foram apuradas através de levantamento de estoques.*

*Não obstante isso, em sua peça defensiva, o sujeito passivo alegou que o autuante deixou de incluir, em seu trabalho, as Notas Fiscais de entradas nºs 103.309 (de 05/06/00), 126.604 (de 08/09/01) e 134.224 (de 27/02/02), de emissão da Esso Brasileira, equívocos que foram reconhecidos pelo preposto fiscal, que refez os demonstrativos e reduziu o débito originalmente apurado em todas as infrações.*

*Quanto às aferições não consideradas no levantamento, o autuante argumentou que “embora na prática operacional dos postos de combustíveis exista a figura da ‘aferição’, que se traduz na retirada de uma pequena amostra para aferir o funcionamento dos bicos das bombas, com o posterior retorno ao tanque do volume retirado”, tal procedimento está somente registrado no LMC, sem a emissão da respectiva nota fiscal de entrada, como preceitua o RICMS/97, para efeito de controle do estoque.*

*Concordo que a simples indicação da ocorrência de aferições, no livro de Movimentação de Combustíveis, não é suficiente para comprovar tais anulações de entradas de mercadorias, uma vez que não há como o Fisco comprovar e controlar tais movimentações. Sendo assim, deixo de acatar a alegação defensiva e entendo que deve ser reduzido o débito, de R\$14.674,80 para R\$3.357,85, consoante os demonstrativos acostados às fls. 113 a 123 dos autos, uma vez que os cálculos não foram impugnados pelo autuado.*

*Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo:”*

INFRAÇÃO	DATA OCORRÊNCIA	DATA VENCIMENTO	B.CÁLCULO R\$	ALÍQUOTA	MULTA	DÉBITO R\$
1	31/12/98	09/01/99	500,53	17%	70%	85,09
1	31/12/99	09/01/00	2.285,65	17%	70%	388,56
1	31/12/00	09/01/01	2.803,18	17%	70%	476,54
1	31/12/01	09/01/02	3.229,06	17%	70%	548,94
1	31/12/02	09/01/03	3.125,00	17%	70%	531,25
2	31/12/01	09/01/02	751,71	17%	60%	127,79
2	31/12/02	09/01/03	990,29	17%	60%	168,35
3	22/09/03	09/10/03	5.634,47	17%	70%	957,86
4	22/09/03	09/10/03	432,18	17%	60%	73,47
TOTAL DO DÉBITO						3.357,85

RECURSO VOLUNTÁRIO

Devidamente intimado a tomar ciência do resultado do julgamento realizado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal que exarou o Acórdão recorrido pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe, a empresa inconformada com a Decisão, impetrou o presente Recurso Voluntário, arguindo:

Por primeiro que o Conselho, aprecie a grave questão de nulidade da Decisão por cerceamento de direito e omissão em analisar a questão da aplicação da legislação que dar amparo a

realização de aferições, não havendo autorização para a cobrança de novo imposto, sem a existência de fato imponible – a aferição aumenta a quantidade de combustível no tanque e não pode ser tomada como circulação -, ofende, de maneira inegável, a capacidade contributiva daquele que cumpriu sua obrigação e não pode ser penalizado pela transferência resultando em bitributação, não havendo falta de recolhimento do imposto e nem pode se usar o fundamento de existência de solidariedade, que somente poderia ser argüida se o ICMS não tivesse sido antecipado, em função da substituição e, diga-se, sobre valor presumido e bem maior do que venda realmente realizada.

Para resumir no mérito que gira ao derredor dos fatos e atos motivadores da lavratura do auto, preciso é que tome que o recorrente adquiriu produtos junto à Distribuidora que seria a fornecedora, conforme notas fiscais existentes na escrituração do autuado, sendo realizada fiscalização e lavrado auto de infração, sob o pressuposto de que houve omissão de entrada de mercadorias, com falta de recolhimento de imposto, na condição de responsável solidário, com aquisição de produtos desacompanhada de documentação fiscal, bem como escrituração contábil das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição e de acordo com percentuais de margem de valor acrescido, com utilização de crédito fiscal, tudo advindo de erro do Agente Fiscalizador, reconhecido em retificação posterior com redução parcial do imposto supostamente não reconhecido, sem que o fato fosse ensejador de circulação de mercadorias, bem como não se poderia deixar de reconhecer a possibilidade de realização de aferições, na conformidade com a legislação do INMETRO (Portaria nº 23/85), não existindo, assim, o fato imponible para a incidência do ICMS, em especial pela condição da substituição tributária. O Posto Revendedor já pagou o imposto antecipadamente. Onde estaria a infração, omissão e falta de recolhimento do imposto?

O julgamento da JJF entendeu devido o auto pela presunção de omissão de entradas de mercadorias e destas não contabilizadas, além de entender que a *“uma vez que os cálculos não foram impugnados pelo autuado”*, tratando-se de engano na medida em que com a contestação dos fatos e admissão parcial do agente fiscalizador se teve a modificação do imposto indicado como devido e se obrigado o entendimento de que as aferições terão que ser consideradas também se retirará o imposto supostamente devido, porquanto a razão da cobrança desaparecerá. Assim, o cálculo foi impugnado, somente deixando-se de apresentar número por não existir qualquer débito.

A Junta de Julgamento teria que tomar como base a legislação do petróleo e o próprio Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC indica as aferições, todavia não havia, como não há, a possibilidade de omissão de nota fiscal das operações de aferição, já que não existe circulação de mercadoria. O produto é retirado para aferir o equipamento e retorna ao tanque. A contagem de estoque ter-se-á que ser realizada com as aferições lançadas no LMC. A Fiscalização Estadual, após o Convênio encetado com a ANP, está obrigada a seguir a legislação do petróleo quando da fiscalização, não se podendo tomar como omissão de entrada e muito menos a falta de recolhimento do imposto. Não se pode usar de dois pesos e duas medidas. Ora, se o Livro de Movimentação de Combustível foi adotado pelo Estado na Fiscalização, teria também que admitir as aferições, que são feitas de acordo com a legislação que regula a espécie. A pressa é inimiga da perfeição, aplicando-se ao caso, já que o correto seria determinar que fosse, pelo menos, feita a conferência do que se havia feito e que fora contestado. A questão não pode ser tratada como o foi, em verdadeira omissão a análise dos fatos – porque diz respeito a combustível, cuja obrigatoriedade da substituição tributária existe e quando o valor do produto é pago pelo adquirente/comerciante já se encontra embutido o valor do ICMS, sendo de responsabilidade da distribuidora o recolhimento do imposto, mantendo-se a autuação somente por mera presunção e desprezando-se os fatos argüidos na defesa, em especial as aferições realizadas de acordo com a lei.

Em realizada se mantiveram todos os atos ilegais do autuante quando se omitiu na apreciação do fato de que não haveria mácula nas notas fiscais – tanto que admitiu a omissão posteriormente – e nem na escrituração – o LMC traz o registro das aferições –, somente havendo atos autorizados por lei, porquanto foram contabilizadas formalmente, sem qualquer tentativa de sonegação. Os livros de entrada de mercadorias sujeitas à substituição tributária e o LMC atestam a omissão da fiscalização.

O rigor é injustificável e ilegal, impingindo o Estado, através de seus prepostos, o pagamento de imposto e multa que seria de responsabilidade da distribuidora. Ora, é esta que deve responder pelo tributo arrecadado e não recolhido, bem como pelo não recolhimento antecipado. Não se pode impor cobrança de imposto e multa por exigir que o revendedor tenha que emitir notas fiscais quando da aferição, quando não há previsão legal para tanto. Se o Estado considerou o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), admitindo-se, inclusive, que tem valor probante, teria que considerar a escrituração ali feita. Neste compasso, tem-se que colocar que a presunção aludida no auto e no Acórdão recorrido não tem valor, tanto que em nenhum momento do auto o autuante fala em descaracterização do documento fiscal – o livro é documento fiscal a ser usado pelo próprio Fisco Estadual –, só o fazendo a JJF por ocasião do malfadado julgamento.

Não existiu, portanto, a indicação de que o recorrente não teria acostado documento ou levantamento para destituir o auto, embora não tenha elidido a presunção de legitimidade da autuação, porque as provas acostadas são contundentes e a Junta teria que mandar conferir, pelo menos, com que estaria a razão, por isso mesmo de lança pedido de produção de provas quando da elaboração da defesa.

Foram descaracterizados os fatos que ensejassem a se presumir que se buscava não recolher o imposto, mesmo porque a Distribuidora a que está vinculado o PR, como as outras, tinha funcionamento regular, com autorização da Agência Nacional de Petróleo – ANP e do Estado para funcionar, com a responsabilidade de recolhimento do ICMS cobrado por antecipação. A manutenção do auto é ato arbitrário, podendo ser tomado como verdadeiro confisco. Não se pode olvidar da questão da segurança jurídica decorrente da estabilidade legislativa que conduz à paz social, que é não pode ser obtida diante da ruptura do equilíbrio, pelo exercício do arbítrio, ensejando a ser aplicado o direito de maneira a prejudicar o contribuinte/revendedor. O Estado tem instrumentos jurídicos para alcançar quem realmente deixou de cumprir a obrigação tributária, não podendo agir de forma a fazer verdadeiro confisco contra o autuado, que pagou pelo produto à distribuidora, com o valor do imposto agregado ao preço ante a imposição da substituição tributária – não poderia pagar por aferições –, todavia, quando do julgamento, nada disso foi considerado.

Diante de todas estas circunstâncias foi que se mencionou que “ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei” (art. 5º, inciso II, da CF/88), e o RICMS não diz expressamente que o comerciante, no caso do autuado, não poderia realizar aferições sem que tivesse que emitir notas fiscais para então poder considerar a entrada, cujo preço do imposto já fora pago por antecipação, não existindo qualquer proibição nos moldes feitos pelo autuado, que se vale se suposta presunção de sonegação, manipulando números contábeis como bem entende para imputar auto e, por consequência, aplicar multa não devida, em especial quando a Portaria INMETRO nº 23/85 estabelece a obrigatoriedade das aferições. Não se pode imputar responsabilidade ao autuado, exigindo o pagamento de tributo que já foi pago por esta em função da substituição tributária, e o Fisco não poderia aplicar os dispositivos mencionados no Auto de Infração, considerando que houve o pagamento por parte do revendedor, e tais dispositivos se aplicam quando o comerciante não cumpriu a imposição do Fisco, não pode o Estado, portanto, argüir a solidariedade propalada por dispositivos do RICMS.

Não se pode conceber que a Junta de Julgamento Fiscal entenda que o Estado venha a se locupletar com a cobrança de impostos já cumprido pelo revendedor, em decorrência da

substituição tributária. Não há sequer presunção de sonegação por parte do recorrente – apesar de impropriamente reconhecida pela Junta Julgamento Fiscal, que não pode substituir. O posto revendedor agiu de boa-fé, de acordo com a legislação que regulamenta a espécie e não contribuiu para que a suposta infração pudesse acontecer.

Não foi apreciado pela JJF o pedido de que, caso não fosse considerado o Auto de Infração Improcedente, que se descaracterize a multa aplicada, pois que o correto seria a aplicação do disposto do RICMS, que prevê a multa assessória.

Em vista do exposto, serve o presente para pedir seja reformado o acórdão, *dando-se por improcedente o auto de infração em referência*, por não ter existido falta de recolhimento do imposto por parte do recorrente, já que adquiriu o produto com o ICMS incluso por força da substituição, estar-se-à fazendo justiça.

A PGE/PROFIS, à fl. 152, solicitou diligência com o questionamento e quesitos.

*“Não tendo o autuante considerado as movimentações de aferições registradas LMC, por não lhe Parecer confiável, e sendo esse livro, um livro fiscal, entendo que os autos devem ser remetidos a ASTEC para que se esclareça:*

- a) Se esses registros de aferição eram feitos no LMC durante o período autuado;*
- b) Em caso positivo, trazer cópias desses registros e fazer a checagem com as informações trazidas pela empresa às fls. 83 e ss.”*

Os autos foi encaminhado para Pauta Suplementar, tendo o Conselho de Fazenda indeferido em 20.05.04.

À fl. 153v a procuradora Dr<sup>a</sup> Maria Dulce Hasselman R.Baleeiro Costa, produz despacho nos termos:

*“Em razão da negativa do pedido de diligência, ainda que sem fundamentação, solicita que processo seja encaminhado para outro procurador para análise e Parecer”.*

A PGE/PROFIS retornou aos autos fornecendo Parecer conclusivo da lavra da procuradora Dr<sup>a</sup> Sylvia Amoêdo, nos seguintes termos:

*[...]*

*“Analisando os argumentos recursais, a Procuradora que recebeu o presente processo para análise e Parecer, entendeu por bem requerer diligência para que fossem verificadas as alegações de Recurso e formulou os quesitos em fl. 152, a presente diligência não foi aceita pela 1ª CJF, o presente processo retornou para que a i. colega exarasse Parecer, a mesma requereu que o mesmo fosse redistribuído, onde nos detivemos a analisar as razões de Recurso. Entendemos, data vênica da colega, que o preenchimento do próprio contribuinte e suas anotações por si só não podem ter validade se não corresponderem a efetivos registros provocados por documentos fiscais autênticos e idôneos, assim também entendemos desnecessária a diligência requerida, pois são insuficientes os argumentos e provas trazidas aos autos, já que notas fiscais de entrada é que teriam o poder de elidir a acusação.*

*Assim, o entendimento é que os argumentos recursais já foram analisados dede a 1ª Instância e decididos em julgamento, são portando repetição dos argumentos defensivos, os quais não têm o poder de modificar a Decisão guerreada, a qual está correta e proferida com embasamento legal, efetivamente o contribuinte não registrou entradas de mercadorias, por essa razão foi detectada saídas sem tributação, onde foi corretamente exigido o imposto devido por substituição, como também o de responsabilidade própria do sujeito passivo. Resta efetivamente comprovado o cometimento da infração, o contribuinte não apresenta qualquer documento ou articula fundamentos capazes de elidir a acusação. Ante o exposto o*

*opinativo da procuradoria é pelo Não Provimento do Recurso Voluntário e manutenção da Decisão recorrida.”*

## **VOTO**

Dado ao exame dos documentos acostados ao presente Processo Administrativo Fiscal, constatei que embora a 3ª Junta de Julgamento Fiscal tenha entendido que a infração consta caracterizada e tenha exarado o Acórdão recorrido pela Procedência Parcial do lançamento de ofício, entendo ao contrário, não vejo como prosperar a acusação constante da peça vestibular, isto porque, no presente caso, consta devidamente comprovado nos autos que houve movimentação interna de combustíveis quando da aferição das bombas, enquanto no quantitativo do Autuante não há demonstração desta aferição. Assim, não se pode no caso se exigir, como foi exigido no Auto de Infração, os valores reclamados.

Diante do exposto, peço vênia para discordar da Douta PGE/PROFIS, pois, entendo insubsistente a acusação e concedo este voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário apresentado, modificando a Decisão recorrida para julgar IMPROCEDENTE o Auto de Infração em tela.

## **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 140779.0007/03-5, lavrado contra **POSTO DE LUBRIFICAÇÃO SANTANA LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 6 de julho de 2004.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

NELSON TEIXEIRA BRANDÃO - RELATOR

MARIA JOSÉ RAMOS COELHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ – REPR. DA PGE/PROFIS