

**PROCESSO** - A. I. N° 206855.0036/03-2  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - POSTO DE SERVIÇO GRANDE AVENIDA LTDA. (POSTO CENTRO ADMINISTRATIVO)  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO – Acórdão 5<sup>a</sup> JJF n° 0153-05/05  
**ORIGEM** - INFAS BONOCÔ  
**INTERNET** - 23/03/2006

## 2<sup>a</sup> CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF N° 0082-12/06

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. COMBUSTÍVEIS. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Provada a regularidade parcial das entradas de mercadorias. Reduzido o débito. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTOS FISCAIS, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Débito reduzido, haja vista a prova da regularidade parcial das entradas de mercadorias. Mantida a Decisão recorrida em relação aos itens acima. **c)** OMISSÃO DE SAÍDAS DE MERCADORIAS ISENTAS E/OU NÃO TRIBUTÁVEIS. MULTA. Modificada a Decisão recorrida. A penalidade deve ser aplicada por cada período de apuração, os quais são distintos, e não apenas em relação ao último período. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão por maioria.

## RELATÓRIO

Refere-se a Recurso de Ofício apresentado pela 5<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal em relação à Decisão pertinente ao Acórdão nº 0153-05/05 que julgou Procedente em Parte o Auto de Infração em referência que originalmente exigia o pagamento de ICMS e multa em razão das seguintes irregularidades:

1. 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. Multa de R\$39,71, para os exercícios de 1998 e de 1999.
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 espécies de mercadorias em exercício fechado, exigindo-se imposto no valor de R\$69.879,72 e multa de 70%, para os exercícios de 1998 e de 1999.
3. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduz, parcela do tributo calculado a partir 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. ICMS de R\$14.098,35 e multa de 60%, para os exercícios de 1998 e de 1999.

4. Operações de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto. Multa de R\$50,00, para o exercício de 2003.
5. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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. ICMS de R\$12.796,25 e multa de 70%, para o exercício de 2003.
6. Falta de recolhimento do ICMS por Antecipação Tributária, 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 desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributário, apurado em levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto. ICMS de R\$8.367,44 , para o exercício de 2003.

O relatório elaborado na 1<sup>a</sup> Instância se apresenta na forma que se segue:

*“O autuado interpõe defesa, às fls.269 a 278, argumentando, inicialmente, que adquire seus produtos junto a fornecedores regulares, conforme assim faz prova seu livro de Registro de Entradas de Mercadorias e livro de Movimentação de Combustíveis (LMC). Relata, sucintamente, os fatos a ele imputados. Contesta a autuação, informando que o Fisco omitiu a existência de notas fiscais contabilizadas, de entradas e de saídas e, apropriou quantidades menores das constantes em notas fiscais. Reclama que o autuante deixou a entender que existiriam notas cujas emitentes estariam irregulares e/ou cancelada, porém não as menciona. Entende que a exigência fiscal é descabida, porque diz respeito a combustível, mercadoria sujeita a substituição tributária, cujo imposto é de competência do fornecedor, no caso em questão, da distribuidora dos produtos, e não dele. Acrescenta que pode ter havido erro da contabilidade na ocasião da escrituração, mas em se constatando tal, impõe-se a aplicação de multa formal e não a cobrança de R\$239.650,83, decorrente da aplicação do instituto jurídico da solidariedade e pela desconsideração de documentos fiscais da empresa. Insiste em que o imposto já fora recolhido na fonte pela PETROBRÁS e pelas distribuidoras. Alega que o autuante não computou corretamente os registros constantes do LMC, nem observou os encerrantes, além de ter omitido a existência de notas fiscais, apesar de apresentadas, lançando, assim, quantidades de combustíveis de maneira, descrita por ele como equivocada. Aponta que as supostas omissões carecem de fundamento e atribui o surgimento destas a erro no levantamento fiscal. Ressalta que os equívocos incorridos pelo autuante, apenas em 1999, ocasionaram distorção em mais de 214.000 litros para gasolina comum. Observa que o autuante não levou, de forma correta, em conta às questões das aferições e menos ainda da evaporação. Sustenta que o percentual de perda referente à evaporação, decorre da Portaria nº 238, do antigo CNP, hoje ANP, varia em até 0,6%, e que o autuante procedeu equivocadamente ao considerar apenas o limite máximo de evaporação e não a sua variação. Discorre sobre a substituição tributária em combustíveis, para concluir que autuação inverte esta dinâmica ao imputar a responsabilidade pelo pagamento do imposto à empresa. Colaciona doutrina, com o fim de provar que houve mácula a princípios constitucionais e infraconstitucionais. Por fim, requer a nulidade dos demonstrativos fiscais, a improcedência do auto, e vencidas essas, a aplicação apenas de penalidade por descumprimento de obrigação acessória.*

*O autuante presta informação fiscal às fls.332 a 337, explicando como procedeu ao levantamento fiscal feito. Diz que as saídas com notas fiscais não se igualaram às saídas reais, caracterizando assim as omissões detectadas no Auto de Infração em comento. Assegura que entregou ao sujeito passivo tributário cópias dos demonstrativos que*

subsidiaram a lavratura do presente PAF. Entende que as perdas por evaporação devem ser deduzidas das saídas e não sobre as entradas, mas explica que para o levantamento o efeito é o mesmo, ou seja, tanto faz se deduzir das entradas ou das saídas. Afirma que restou comprovado o acerto da postura por ele adotada. Reconhece ter cometido equívoco, os quais imputa ao contribuinte a autoria por não ter lançado algumas notas fiscais de entradas no LMC ou por não terem sido a ele apresentadas durante a fiscalização. Quanto à leitura dos encerrantes, mantém aquela por ele feita. Retifica o débito, reduzindo o valor original para R\$66.713,93, conforme demonstrativo acostado à fl.338.

O autuado volta a se manifestar (fls.344/351) explanando sobre as perdas da evaporação de combustíveis. Ressalta que ainda persistem erros no levantamento feito para as saídas de 1998 e 1999, juntando demonstrativo acerca dessa questão. Explica que a discordância em relação à apuração das saídas, através da leitura dos encerrantes, cinge-se ao período compreendido entre 28 a 31 de outubro de 1999. Naquele período, os bicos 1 e 2 de bomba medidora de gasolina foram substituídos por novo equipamento de quatro bicos, recebendo nova numeração: 1 2, 3 e 4. Ao serem cadastrados, os bicos 3 e 4 foram aceitos no sistema como pertencentes ao produto gasolina supra, conforme pode ser evidenciado no LMC. Neste momento, a numeração dos bicos 3 e 4 passou a comercializar tanto gasolina supra como a comum. Aparentemente, houve uma falha no sistema que confeccionava o LMC, que passou a não considerar a saída do produto gasolina comum para esses bicos, apesar destas estarem consolidadas no item 5.7 VENDAS NO DIA. Assim, somando as vendas dos encerrantes apenas no dia 28/10/99 obteve-se o valor de 6054 litros, não se computando a saída de 6065 litros referentes aos citados bicos. Esta situação só foi percebida em 29/10, quando a empresa optou por alterar a numeração dos bicos 3 e 4 para 5 e 6, estes últimos mantiveram os encerrantes da antiga numeração. No dia 31/10 a bomba que continha os bicos 5 e 6 foi trocada por uma de quatro bicos, passando a registrar a partir do dia 01/11 novos encerrantes. Assente que essas informações não foram registradas com clareza no LMC, mas lhe causou espécie o fato do autuante não ter notado o avanço, de um turno a outro, em mais de 280 mil litros em um encerrante de bico. Requer o deferimento de todos os meios de prova e pugna pela nulidade e, vencida essa, pela improcedência da autuação.

O autuante à fl.410 alega que nenhum fato novo foi acrescentado pelo autuado, motivo pelo qual mantém a autuação em todos os seus termos.

Após discussão em pauta suplementar (fls.414/415), a 3<sup>a</sup> JJF deliberou que o presente processo fosse encaminhado à ASTEC, para a verificação dos argumentos constantes na última manifestação do Autuado.

Atendendo ao solicitado, a ASTEC emite Parecer de nº 236/2004, às fls.418 a 421, alegando não ser possível certificar se a diferença entre o autuante e o autuado em relação às saídas de Gasolina Comum no exercício de 1999, decorrem, efetivamente, de erros de lançamento no LMC, resultante da renúmeração das Bombas. No entanto, apresenta, opcionalmente, os levantamentos e demonstrativos de débitos contemplando as saídas pleiteadas pelo autuado conforme constam às fls.491 e 492 dos autos. Exclui as perdas computadas pelo autuante resultante da evaporação, (0,6%), já que são limites de perdas aceitas pelo órgão fiscalizador sem maiores comprovações e tendo em vista que o autuado alega não tê-las ocorrida, além de não haver os respectivos lançamentos nos livros. Por fim, apresenta às fls.424, 463 e 478 dos autos, as planilhas de cálculos após as correções nas quantidades de entradas, assim como os demonstrativos de débito resultantes, constantes à fl.423.

O autuado, intimado a se manifestar acerca do resultado da diligência (fls.527/528), volta a se pronunciar às fls.531 a 533. Aduz que as notas fiscais das novas bombas bem como a ordem de execução de serviço de troca das mesmas (fls.509 e 512, respectivamente, deste PAF) comprovam, irrefutavelmente, a troca efetiva das bombas. Afirma não existir necessidade de relatório ou atestado de intervenção já que o erro de renúmeração dos bicos foi erro humano, corrigido após a verificação do mesmo com nova numeração correta dos bicos no

dia 01/11; só haveria relatório se fosse uma queima de CPU (comando eletrônico da bomba que registra os encerrantes) da bomba que originasse um novo registro. Em relação ao registro no LMC, reconhece o erro de não ter informado o ocorrido, mas lembra que tudo ali registrado é informação do operador que, “se não a prestou no momento da ocorrência do fato, o está fazendo agora”. E, por fim, que “entende que o mérito principal não está no momento em que se dá a informação, mas na veracidade que ela contém”. Apresenta a impossibilidade técnica em disponibilizar o volume autuado como contraprova. Requer a aceitação do Demonstrativo de Débito Retificado (página 491 dos autos)

O auto é julgado PROCEDENTE EM PARTE (fls.538/543), através do Acórdão JJF Nº 0101-02/5, mantendo os valores originariamente apontados para a infração 5 e 6; A infração 4 absorvendo a de número 1, devido à mesma natureza dessas, e decidindo acatar o resultado da diligência, sem considerar a suposta ocorrência na renumeração dos bicos.

O contribuinte por meio de advogado interpõe Recurso Voluntário (fls.558/573) pugnando pela nulidade do julgamento por carência de fundamentação da Decisão de 1<sup>a</sup> instância. Reitera toda a argumentação trazida na defesa, ao tempo em que solicita a improcedência do lançamento de ofício em exame.

A PROFIS, através de Parecer (fls.598/599), opina pelo não provimento do Recurso, uma vez que a Decisão da JJF se fundamenta em Parecer da ASTEC.

A 2<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal, por meio do Acórdão CJF Nº 0243/12/05, acata o Recurso Voluntário, anulando a Decisão recorrida por falta de fundamentação daquela.

Após nova deliberação em Pauta Suplementar, este PAF foi tido como apto a julgamento.

A lide foi decidida em 1<sup>a</sup> Instância com fundamento no voto abaixo reproduzido:

Trata-se de Auto de Infração, lavrado para exigir, inicialmente, o valor de R\$ 105.271,18, referente aos exercícios de 1998, 1999 e 2003 por responsabilidade solidária (infrações 02 e 05) e por antecipação tributária (infrações 03 e 06), por ter adquirido mercadorias sujeitas à substituição tributária desacobertadas de documentação fiscal, além da multa decorrente das saídas de mercadorias sem emissão de documentos fiscais (infrações 01 e 04), conforme apurado mediante auditoria de estoque.

Percebo que durante a instrução do presente PAF foram observadas todas as formalidades legais previstas, não ensejando nenhuma violação ao devido processo legal e a ampla defesa do contribuinte, estando o mesmo devidamente instruído de provas documentais, conforme demonstrativos acostados autos. Também as razões de defesa foram apreciadas pelo autuante e pelo servidor fiscal diligente, sendo que o primeiro acolheu parte da defesa apresentada, admitindo ter laborado em erro, os quais imputa ao contribuinte a autoria por não ter lançado algumas notas fiscais de entradas no do LMC ou por não terem sido a ele apresentadas durante a fiscalização. Retifica o débito, reduzindo o valor original total para R\$66.713,93, conforme demonstrativo acostado à fl.338. O servidor diligente refaz o lançamento, aceitando a inclusão de notas fiscais não computadas pelo autuante, corrigindo assim o novo lançamento de débito apresentado pelo autuante, conforme fls.424, 463 e 478. A parte da defesa rejeitada pelo autuante refere-se a alegação sobre a falha aparente no sistema que confeccionava o LMC, para os bicos 3 e 4, posteriormente, renumerados para 5 e 6, que passou a não considerar a saída do produto gasolina comum para esses. Anota o diligente que a falta de atestados de intervenção ou relatórios deste tipo nas bombas que contém os referidos bico não pode comprovar o alegado equívoco por parte do autuado, mas observa que ficou demonstrado que o bico 6 se encerra com 608.872 litros no dia 28/10/99 e inicia em 29/10/99 com 827.709 litros, com 218.831 litros de gasolina como diferença. Entendo que pelo princípio da razoabilidade e o da busca da verdade material a informação do autuado é condizente com a realidade quanto a impraticabilidade do avanço, de um turno a outro, em mais de 280 mil litros no encerrante do bico 6, motivo pelo qual acolho os

*levantamentos realizados pelo servidor fiscal diligente, com a ressalva de que a este adiciono as perdas por evaporação nas saídas, normatizada pela Portaria nº 238, do antigo CNP, hoje ANP, no percentual de 0,6%. Esta corte é foro administrativo e deve basear suas decisões na legislação que rege a matéria, no caso, a referida Portaria emitida pelo órgão responsável pela fiscalização e normatização do setor.*

*Rejeito o argumento de não proceder à autuação por as mercadorias encontrarem-se com a tributação encerrada. Restou comprovada a ocorrência de entradas de combustíveis desacompanhados da devida documentação fiscal, portanto, não se pode afirmar que o imposto foi pago por substituição tributária. Não acolho também a argumentação defensiva quanto as aferições porquanto não demonstrada nos autos.*

*Quanto à penalidade fixa exigida na infração 1, entendo que esta penalidades não deve subsistir, pois na infração 4, está sendo exigida multa com base no mesmo fundamento, relativo ao exercício de 2003. Assim, conforme o art.42, XXII, deve ser mantida a multa aplicada na infração 04, R\$50,00 (cinquenta reais).*

*O demonstrativo do débito deverá ser refeito com base nas seguintes indicações:*

Produto	Estoque Inicial	Entradas	Estoque Final	Saídas Reais	Saídas com Evaporação	Saídas com Notas
Gasolina Aditivada	175.62,00	583.718,00	12.611,00	588.669,00	592.201,01	590.026,00

Omissão de Entradas	Preço Médio Unitário	Omissão de Entradas	Aliquota Interna	ICMS NORMAL	MVA	B. C. SUBST	ICMS SUBST
2.175,01	1,07	2.327,26	0,25	581,82	0,20	2792,72	116,36

Infração	Data Ocorrência	Data Vencimento	ICMS R\$	Multa %
02	31/12/1999	09/01/2000	581,82	70
03	31/12/1999	09/01/2000	116,36	60
04	19/09/2003	09/10/2003		50,00

*Voto pela PROCEDÊNCIA PARCIAL do Auto de Infração.*

Da Decisão acima foi interposto o Recurso de Ofício que ora se aprecia.

## VOTO

Da análise levada a efeito nas peças que integram os autos deste PAF, observo que o presente julgamento trata de Recurso de Ofício relacionado ao Acórdão nº 0153-05/05 originário da 5ª Junta de Julgamento Fiscal, já que, em Decisão anterior proferida por esta 2ª Câmara de Julgamento Fiscal (Acórdão CJF nº 0101-02/05) houvera sido anulado o primeiro julgamento realizado em 1ª Instância relativamente ao Acórdão 2ª JJF nº 0101-02/05. Assim, neste julgamento, estarão sob análise as matérias em que a Fazenda Pública estadual foi sucumbente. A questão central envolve levantamento quantitativo de estoque (combustíveis) com exigência do imposto por responsabilidade solidária e por falta de antecipação tributária nas ocorrências envolvendo omissão de entradas, e aplicação de penalidades por descumprimento de obrigação acessórias, quando da apuração de omissão de saídas.

Em relação às parcelas desoneradas do débito no tocante às exigências de imposto, entendo que a JJF se posicionou de forma correta, pois baseada em diligência fiscal da lavra da Assessoria Técnica deste CONSEF, onde foram acolhidas, corretamente, notas fiscais de aquisições de mercadorias não consideradas no procedimento fiscal. Também se pautou de forma correta a JJF

quando acolheu o argumento do recorrido no tocante à renumeração dos “bicos” nº 3 e 4, os quais passaram a ser 5 e 6, tendo ficado evidenciado que o mencionado “bico 6” foi encerrado no dia 28/10/99 registrando uma saída na ordem de 608.872 litros e na reabertura do dia seguinte, 29/10/99, iniciava com o registro de saída de 827.709 litros, fato este que, realmente, não condiz com a realidade, pois se assim fosse, significaria uma saída de 281.831 litros por uma única bomba entre o final de um dia e o início do outro, o que de fato é impossível, pois tal quantidade sequer é comportada em um tanque. Em relação ao percentual de perdas considerado, também comungo com o entendimento exarado pela 5ª JJF. Assim, no que pertine aos itens que tratam de exigência do imposto entendo que deve permanecer o valor definido e julgado em 1ª Instância.

Não concordo, entretanto, com a exclusão das penalidades aplicadas por descumprimento de obrigação acessória, referente aos exercícios de 1998 e 1999, ou seja, R\$39,71 por cada exercício, vez que, tais infrações, são referentes a períodos de apuração distintos e, em nenhuma hipótese, poderiam ser absorvidas em face da aplicação de penalidade semelhante verificada em período diverso da apuração, isto é, no exercício de 2003. Trata-se, repito, de fatos ocorridos em períodos distintos e, assim devem ser tratados, com aplicação de penalidade para cada período de apuração.

Neste sentido, voto pelo PROVIMENTO PARCIAL do presente Recurso de Ofício para que sejam restabelecidas as penalidades aplicadas em relação aos exercícios de 1998 e 1999 as quais totalizam R\$79,42, valor este que deverá ser acrescido àqueles devidos e indicados na Decisão recorrida. Os valores já recolhidos, indicados nos extratos SIDAT de fls. 637 a 641 deverão ser homologados pelo órgão competente.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, em decisão por maioria, com o voto de qualidade do presidente, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso de Ofício apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 206855.0036/03-2, lavrado contra **POSTO DE SERVIÇO GRANDE AVENIDA LTDA. (POSTO CENTRO ADMINISTRATIVO)**, devendo ser intimado o recorrido para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$698,18**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre R\$116,36 e de 70% sobre R\$581,82, previstas no art. 42, II, “d”, e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios correspondentes, além das multas no valor total de **R\$129,42**, previstas no art.42, inciso XXII do mesmo Diploma Legal e dos acréscimos moratórios, devendo ser homologados os valores já recolhidos com os benefícios da Lei nº 9.650/05.

VOTO VENCEDOR: Conselheiros Álvaro Barreto Vieira, Carlos Fábio Cabral Ferreira e Tolstoi Seara Nolasco.

VOTO VENCIDO: Conselheiros Bento Luiz Freire Villa Nova, Fauze Midlej e Nelson Antonio Daiha Filho.

Sala das Sessões do CONSEF, 22 de fevereiro de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – RELATOR

JOSÉ AUGUSTO MARTINS JÚNIOR - REPR. PGE/PROFIS