



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

RESOLUÇÃO Nº 417 /2012  
2ª CÂMARA DE JULGAMENTO  
128ª SESSÃO ORDINÁRIA EM: 10/08/2012  
PROCESSO Nº.: 1/1220/2008  
AUTO DE INFRAÇÃO Nº.: 1/200802210-1  
RECORRENTE: ABN REVENDEDORA DE COMBUSTÍVEIS LTDA  
RECORRIDA: CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA  
AUTUANTE: Silvana Carvalho Lima Petelinkar; Francisca Haydee Gonçalves Lima  
MATRÍCULA: 103.556-1-3; 064.543-1-3  
RELATOR: Conselheiro João Rafael de Farias Furtado Nóbrega

**EMENTA:** ICMS – 1. OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS TRIBUTADOS POR REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CUJO O IMPOSTO JÁ TENHA SIDO RECOLHIDO. 2. A empresa deixou de emitir nota fiscal em operação de venda referente aos meses de fevereiro e março de 2007. 3. Recurso voluntário conhecido e provido. Auto de infração julgado **PARCIAL PROCEDENTE**, por unanimidade de votos, após o afastamento da nulidade arguida em sede de recurso voluntário, conforme a manifestação oral do representante da douta Procuradoria Geral do Estado. 4. Infringência ao art. 139; art. 169, § 3º, I; art. 127, I; art. 174, I; art. 874 todos do Decreto nº 24.569/97. 5. Penalidade inserta no art. 126 da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003.

## RELATÓRIO

A presente demanda refere-se ao auto de infração lavrado por *operações com mercadorias ou prestações de serviços tributados por regime de substituição tributária cujo o imposto já tenha sido recolhido*, proveniente da venda de 76.114,29 litros de óleo diesel sem emissão de documento fiscal, no período de fevereiro e março de 2007, detectada através do livro de movimentação de combustíveis e o volume recebido na entrada, deduzindo o estoque de fechamento do mês, totalizando o montante de R\$ 140.811,44. O ilícito fiscal



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

supramencionado teve origem em uma ação fiscal designada pela ordem de serviço nº. 2007.32973, objetivando executar *auditoria fiscal específica, por motivo de omissão de notas fiscais de entradas e saídas*, referente ao período de 01/01/06 a 31/07/07, junto à empresa *ABN Revendedora de Combustíveis Ltda.*, que exerce a atividade de *comércio a varejo de combustíveis e lubrificantes para veículos automotores*. Auto de infração lavrado em 27/02/08, com fulcro nos artigos 18 do Decreto 12.670/96.

A ciência do início da ação fiscal foi realizada em 05/12/07 de forma pessoal, consoante comprova a assinatura do representante da empresa no termo de início de fiscalização nº. 2007.28762 às fls. 07, ocasião em que foi intimada a apresentar no prazo de 10 (dez) dias, documentos fiscais de entrada e saída descritos no termo retro.

A increpação fiscal, originalmente, foi instruída com o auto de infração nº. 1/200802210-1, informações complementares de fls. 03/05, ordem de serviço nº. 2007.32973, termo de início de fiscalização nº. 2007.28762, termo de conclusão de fiscalização nº. 2008.03627, livro de movimentação de combustíveis às fls. 15/16, quadro de omissões entradas/saídas as fls. 17, declaração às fls. 18, Cadastro de contribuintes às fls. 19/20, Cópia de AR às fls. 21, Termo de juntada referente ao Auto de infração às fls. 22, termo de revelia e despacho às fls. 23, termo de juntada concernente a dilatação para defesa às fls. 24, pedido de prorrogação do prazo para a defesa às fls. 25, controle da ação fiscal às fls. 26/27, termo de juntada concernente a defesa. O auto, em epígrafe, relatou *expressis verbis*:

“AS INFRAÇÕES DECORRENTES DE OPERAÇÕES COM MERCADORIAS OU PRESTAÇÕES DE SERVIÇOS TRIBUTADOS POR REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA CUJO O IMPOSTO JÁ TENHA SIDO RECOLHIDO. O CONTRIBUINTE VENDEU 76.114,29 LITROS DE ÓLEO DIESEL SEM EMISSÃO DE DOCUMENTO FISCAL, NOS MESES DE FEVEREIRO E MARÇO DE 2007, NO MONTANTE DE R\$ 140.811,44, CONFORME DEMONSTRADO NA DOCUMENTAÇÃO EM ANEXO.” *(sic)*.

Às informações complementares, o agente fiscal informou que a empresa é certificada e autorizada pela Agência Nacional de Petróleo (ANP) a exercer a atividade de revenda varejista de combustíveis automotivos, nos termos da Portaria ANP nº 116, de 5 de julho de 2000. Alegou que a empresa vendeu os produtos Álcool Etílico Hidratado Carburante – AEHC, Gasolina Comum, Gasolina Aditiva e Diesel Comum nos exercícios fiscalizados.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

Ademais, acrescentou que para o cálculo de eventuais diferenças tomou-se o estoque de abertura de cada mês (Livro de Movimentação de Combustíveis) mais o volume de fechamento do mês, definindo-se assim as vendas do mês. Informou que, igualmente foram calculadas as vendas mensais a partir do encerrante, calculando-se a diferença entre a leitura de fechamento e a leitura de abertura por bico/tanque. Por fim, ressaltou que é identificada a omissão, seja de entrada ou de saída, quando há diferença entre estes dois quantitativos. Citou nas informações o art. 484 do Decreto 24.569/97, e aplicou a penalidade prevista no art. 126 da Lei 12.670/96, com redação dada pela Lei 13.418/03.

O autuante sugeriu como penalidade, a preceituada no art. 126 da Lei 12.670/96, alterada pela Lei 13.418/2003, que dispõe, que as infrações decorrentes de operações com mercadoria ou prestações de serviços tributados pelo regime de substituição tributária cujo imposto já tenha sido recolhido, bem como as amparadas por não-incidência ou contempladas com isenção incondicionada, ficam sujeitas à multa de 10% (dez por cento) sobre o valor da operação ou prestação. Por tais fatos, foi produzida a demonstração que se segue:

<b>Base de Cálculo</b>	<b>RS 0,00</b>
Alíquota	0%
Principal	R\$ 0,00
Multa (10%)	R\$ 14.081,14
<b>TOTAL</b>	<b>RS 14.081,14</b>

A contribuinte tomou ciência do auto de infração por via postal em 05/03/08, consoante termo de juntada de AR acostado aos autos às fls. 22, nos termos do art. 34, § 3º do Decreto 25.468/99.

Foi lavrado termo de revelia em 04/04/08 e despacho determinando encaminhamento dos autos para as devidas providências no CONAT. Ocorre que a autuada protocolou impugnação em 07/04/08. Desta feita, tornou o presente termo de revelia sem efeito, tendo em vista a tempestividade da defesa apresentada.

Nas razões defensórias, a empresa alegou que não fora constatado como os auditores encontraram a diferença de quantidades, ficando impossível justificar uma omissão de saída. Alegou ainda ter ocorrido efeito cascata, pois as entradas foram relacionadas incorretamente, por via de consequência as saídas e o saldo final também. Por fim requereu a **IMPROCEDÊNCIA** da ação fiscal e o conseqüente cancelamento do auto de infração.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

A julgadora monocrática pontuou inicialmente os fatos e em sua fundamentação aduziu que não houve efeito cascata, pois os equívocos cometidos pelos agentes nos processos anteriores não influenciaram nos resultados dos seguintes, onde os valores nas colunas citadas são valores originários do livro de movimentação de combustíveis do próprio contribuinte, onde as planilhas apenas contêm um equívoco na coluna diferença líquida, conforme demonstrado as fls. 36. Ressaltou que houve equívoco dos agentes ao informar na planilha do mês de março ao lançar na coluna fechamento no Quadro Físico o valor de 6.924,00 litros, quando o correto é 6.188,22 litros, conforme LMC fls. 13, resultando assim na apuração de valor de ICMS ao efetivamente devido, no entanto nada impede a confirmação do feito fiscal em razão do art. 112, II, do CTN. Ademais rejeitou as preliminares de cancelamento argüidas pois o lançamento não apresenta falhas. Por fim julgou **PROCEDENTE** a ação fiscal, devendo a autuada recolher os cofres público no prazo de 20 dias, a quantia de R\$ 14.081,14 ou interpor recurso junto ao Conselho de Recursos Tributários.

A autuada foi intimada da decisão singular de **PROCEDÊNCIA** por via postal, em 23/12/09, consoante termo de juntada às fls. 45.

A contribuinte insatisfeita com a decisão da instância singular apresentou recurso voluntário tempestivo às fls. 52/53, ratificando os mesmos argumentos oferecidos em defesa.

A *Consultoria Tributária*, através do Parecer 295/10, evidenciou que a autuada descumpriu a norma que regula a exigência do registro na operação de saída de combustíveis disposta no art. 18 do Decreto 24.569/97. E que as correções efetuadas pelo julgador singular no processo anterior não interfere na multa aplicada a recorrente. Isto posto, opinou pelo conhecimento do recurso voluntário, negando-lhe provimento, para manter a **PROCEDÊNCIA** da ação fiscal exarada na instância originária.

Os autos foram encaminhados, para apreciação do representante da douda Procuradoria Geral do Estado, que se manifestou pelo acatamento do referido parecer, que dormita às fls. 58/61 dos autos.

Em sede de julgamento de 2ª Instância, realizado na 200ª Sessão Ordinária da 2ª Câmara de Julgamento do CRT-Ce, em 19/11/10, resolveu por unanimidade de votos converter o curso do julgamento do processo em realização de perícia afim de que seja refeito o relatório elaborado pelo autuante, para após comparar a venda do estoque físico com o



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

encerrante, determinando se houve entrada ou saída do produto em questão. Em despacho da 2ª Câmara de Julgamento resolve conhecer da perícia para que seja elaborado novo levantamento das omissões, consoante ata acostada às fls. 63/65.

Considerando que os dados apontados na planilha elaborada pelo fiscal autuante, que repousa às fls. 15/16, em que aponta omissões de saídas nos períodos já citados;

Considerando que o estoque final, obtido do LMC e transportado para a planilha às fls. 15/16 já contempla as aferições e as perdas do período, entendeu o relator que não é correto a inclusão de rubricas citadas da forma como entendeu o julgador singular e a Consultoria Tributária, portanto, para achar as vendas do mês a fórmula correta é:  $Vendas\ do\ mês = [(Estoque\ inicial + Compras) - Estoque\ Final]$ . Entretanto para se obter as vendas do mês tomando por base o encerrante as mesmas rubricas comporão a fórmula, como pode ser demonstrada a seguir:  $Vendas\ de\ mês = (Aferições + Perdas + Estoque\ Final) - (Estoque\ Inicial)$ . Vale lembrar que o percentual de perdas considerado corresponde a 0,6%;

Considerando que o LMC do dia 01/03/07 às fls. 12 e que os valores transferidos do LMC do primeiro dia do mês de março/07 não coincidem com a planilha elaborada pelo fiscal às fls. 15, onde especificamente foi transferido para planilha no campo "ABERTURA" 85.444,93, sendo que o correto é 8.544,93;

Considerando, por fim os princípios aplicáveis ao processo administrativo tributário, especialmente o do Contraditório, da Ampla Defesa e o da Verdade Material;

Fora proferido Despacho às fls. 66 pela 2ª Câmara de Julgamento, convertendo o curso do julgamento do processo para a realização de Perícia com o intuito de que sejam atendidos os seguintes quesitos:

- 1) Intimar a autuada para que apresente cópias dos seguintes documentos:
  - a. Livro de Movimentação de Combustíveis referente o primeiro dia do mês de março de 2007.



**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
*Secretaria da Fazenda*

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT**  
**CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

- 2) Elaborar novo levantamento físico do período (fevereiro e março de 2007) considerando apenas as seguintes rubricas:
  - a. Estoque de abertura;
  - b. Compras do mês;
  - c. Estoque de fechamento;
  - d. Vendas do mês.
- 3) Elaborar novo levantamento das omissões, procedendo da seguinte maneira: subtrair o valor da venda do mês do levantamento físico em relação à venda do mês do levantamento do encerrante. Se o valor da diferença for positivo, significa dizer que houve uma omissão de saída, se for negativo, houve omissão de entrada;
- 4) Fazer nova demonstração dos créditos tributários, caso seja necessário.

No laudo pericial às fls. 69/77, o perito respondeu todos os quesitos elaborados no Despacho às fls. 66, da seguinte forma:

- Em relação ao quesito nº 1, item a, o perito informou que o auto de infração se refere aos meses de fevereiro e março/2007, motivo pelo qual a pericia solicitou ao representante (Sócio) da empresa os “livros de Movimento de combustíveis – LMC e Notas Fiscais de Entradas de mercadorias 1º vias (originais)” do produto óleo diesel referentes aos períodos fiscalizados (fevereiro e Março de 2007).

- Em relação ao quesito nº 2, o perito, de posse da documentação apresentada pelo Sócio da empresa autuada 0 Livro Ed Movimentação de Combustíveis – LMC e notas fiscais de entradas de mercadorias 1º via ( originais ) do período fiscalizado (fevereiro e março de 2007) elaborou Planilha Única demonstrando a movimentação diária escriturada nos itens solicitados no despacho às fls. 66.

Ademais, a pericia realizou a exclusão da nota fiscal de nº 223.538 de 26/03/07, incluída indevidamente pela autuante como Óleo Diesel, pois a referida nota fiscal se refere a Gasolina Comum.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

- Em relação ao quesito 3, a pericia elaborou planilhas únicas demonstrando a movimentação diária dos levantamentos físico e encerrante, escriturados nos itens solicitados no despacho de fls. 66. Ao final de cada item é demonstrado o totalizador de cada período, em planilha em anexo aos autos às fls. 75/77.

Informou que a diferença apresentada na escrituração da leitura dos dados do Movimento do Encerrante nos Estoques de Abertura em relação ao Estoque de Fechamento do Livro de Movimentação de Combustível – LMC da empresa no dia 23/03/07 é de 53,360 litros de combustível do Produto Óleo Diesel.

Acrescentou que o sócio informou que a quantidade de combustível registrada no item Aferição Diária serve apenas para verificar o funcionamento da bomba de combustível. Para a quantidade de combustível retirada na bomba é emitida uma nota fiscal de entrada e o produto retorna para o tanque, conforme a copia de DECLARAÇÕES anexas ao processo.

Ademais, a pericia solicitou por telefone ao proprietário ( Sócio) e ao Contador da Empresa, informações sobre o item perdas/sobras com números (quantidades) acima da média estabelecida pela ANP. Os mesmos apresentaram declarações justificando que Nos períodos anteriores a quantidade registrada era cumulativo, a partir de 2007 passou a ser não cumulativo.

- Em relação ao quesito 4, a pericia elaborou planilha única demonstrando a movimentação diária registrada no levantamento físico e encerrante, considerando inclusive as rubricas solicitadas no despacho. Ao final de cada item, é demonstrado o totalizador de cada período, conforme planilha em anexo às fls. 75/77.

- Por ultimo, no que tange o quesito 5, a pericia apresentou demonstrativo dos créditos tributários, totalizando uma omissão de saída no valor de R\$ 135,52, conforme demonstrativo às fls. 73. Diante do exposto no laudo pericial, o resultado deste foi a nova base de cálculo para o auto de infração de nº 1/200802210-1, no valor de R\$ 135,53, referente à omissão de saída de mercadorias.

Nos autos processuais de fls. 80/81, foi encartado o *Termo de Entrega de Laudo Pericial*, onde explicita a conclusão do trabalho pericial, bem como oportuniza a empresa o direito de se manifestar acerca do referido laudo junto ao *Contencioso Administrativo Tributário* no prazo de 10 (*dez*) dias.



GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

É o relatório.

## VOTO DO RELATOR

No processo *sub examine*, a requerente fora autuada por *omissão de vendas, regime de substituição tributária*, proveniente da venda de 76.114,29 litros de óleo diesel sem emissão de documento fiscal, no período de fevereiro e março de 2007, no valor de R\$ 140.811,44, atribuindo penalidade do art. 126 da Lei 12.670/96, alterado pela Lei 13.418/03.

### 1. Das Preliminares

A preliminar de nulidade suscitada pelo contribuinte não merece ser acolhida, haja vista que o agente do Fisco alicerçou a acusação fiscal com base nos livros e documentos fiscais apresentados pela autuada, além do que, antes da lavratura do auto de infração em questão, houve a solicitação dos meios comprobatórios das operações ora questionadas, estando o lançamento de acordo com as exigências legais.

O ilícito fiscal foi apurado mediante confronto entre os estoques de abertura de cada mês da empresa, acrescidos dos volumes recebidos, totalizando todas as entradas na contribuinte, destas, deduziu-se o estoque de fechamento do mês, apurando-se, assim, as vendas ocorridas, além de terem sido realizados outros confrontos contábeis, os quais identificaram que a contribuinte vendeu 76.114,29 litros de óleo diesel sem emissão de documento fiscal, nos meses de fevereiro e março de 2007, no montante de R\$ 140.811,44.

Acerca da falta de emissão de notas fiscais de saídas, cabe observar que quando o contribuinte não registra na sua escrita fiscal as vendas de mercadorias consignadas em notas fiscais, afigura-se uma presunção *juris tantum* de omissão de saída de mercadorias sem o pagamento do imposto correspondente, consubstanciada no artigo 169 do RICMS, veja-se:

*Art. 169. Os estabelecimentos, excetuados os de produtores agropecuários, emitirão Nota Fiscal, modelo 1 ou 1-A, Anexos VII e VIII:*  
*I - sempre que promoverem a saída ou entrada de mercadoria ou bem;*  
*II - na transmissão da propriedade de mercadoria ou bem, quando estes não devam transitar pelo estabelecimento transmitente;*





GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ  
Secretaria da Fazenda

CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT

*III - sempre que, no estabelecimento, entrarem mercadoria ou bem, real ou simbolicamente, nas hipóteses do artigo 180. (grifos acrescidos).*

*In casu*, mister se faz elucidar que quando a fiscalização constata alguma irregularidade no tocante a omissão de vendas, exigindo o imposto através de auto de infração, está devidamente amparada, conforme se observa do dispositivo legal do RICMS, *litteratim*:

§ 8.º *Caracteriza-se omissão de receita a ocorrência dos seguintes fatos:*

(...)

*III - diferença apurada pelo cotejo entre as saídas registradas e o valor das saídas efetivamente praticadas ou através do confronto entre os registros contábil e fiscal; (grifos acrescidos).*

Neste azo, observando-se que o direito ao contraditório e ampla defesa foi plenamente assegurado à contribuinte, indiscutível é o direito da *Fazenda Pública* constituir o crédito tributário, pois restou provada a omissão de saídas de mercadorias. O contribuinte adquiriu mercadorias sem a emissão dos documentos fiscais, descumprindo as disposições constantes nas diretrizes legais citadas alhures.

## 2. Do Voto

*Ex positis*, voto pelo conhecimento do recurso voluntário, dando-lhe provimento, para, por maioria de votos, reformar a decisão proferida pela 1ª instância, e declarar a **PARCIAL PROCEDENCIA** processual conforme parecer da Consultoria Tributária, adotado pelo representante da douta Procuradoria Geral do Estado.

### DEMONSTRATIVO

Base de Cálculo	R\$ 135,53
Alíquota	0%
Principal	R\$ 0,00
Multa (10%)	R\$ 13,55
<b>TOTAL</b>	<b>R\$ 13,55</b>



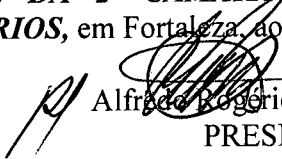
**GOVERNO DO  
ESTADO DO CEARÁ**  
Secretaria da Fazenda

**CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO TRIBUTÁRIO - CONAT  
CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS – CRT**

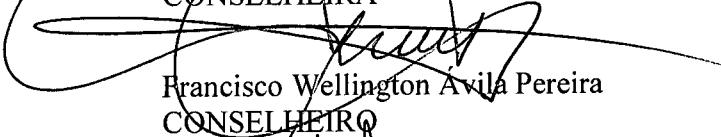
**DECISÃO**


Vistos, relatados e discutidos os autos em que é recorrente **MAKRO ATACADISTA S/A** e recorrida **CÉLULA DE JULGAMENTO DE 1ª INSTÂNCIA**. A 2ª Câmara de Julgamento, por unanimidade de votos, resolve negar provimento aos recursos interpostos, para confirmar a decisão de **PARCIAL PROCEDÊNCIA** da acusação fiscal, em conformidade com o Laudo Pericial de fls. 70 a 74, o qual fora produzido posteriormente ao Parecer da Consultoria Tributária, (aprovado pela Procuradoria Geral do Estado), nos termos do voto do Conselheiro Relator e contrariamente ao respectivo Parecer, porquanto emitido anteriormente ao Laudo Pericial, com cujo resultado aquiesceu a Consultora Tributária que atuou em substituição ao representante da PGE.

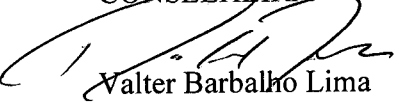
**SALA DAS SESSÕES DA 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO DO CONSELHO DE RECURSOS TRIBUTÁRIOS**, em Fortaleza, aos 31 de outubro de 2012.


  
Alfredo Rogério Gomes de Brito  
PRESIDENTE

  
Aderbalina Fernandes Scipião  
CONSELHEIRA

  
Francisco Wellington Avila Pereira  
CONSELHEIRO


  
Lúcia de Fátima Calou de Araújo  
CONSELHEIRA


  
Valter Barbalho Lima  
CONSELHEIRO

  
Cícero Roger Macedo Gonçalves  
CONSELHEIRO

  
João Rafael de Farias Furtado Nóbrega  
CONSELHEIRO RELATOR

  
Agatha Louise Borges Macedo  
CONSELHEIRA

  
Samuel Aragão Silva  
CONSELHEIRO

  
Ubiratan Ferreira de Andrade  
PROCURADOR DO ESTADO