

PROCESSO - A.I. N° 207351.0001/02-1  
RECORRENTES - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECORRIDOS - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
RECURSOS - RECURSO DE OFÍCIO E VOLUNTÁRIO – Acórdão 2ª JJF nº 0263-02/03  
ORIGEM - INFRAZ ILHÉUS  
INTERNET - 07/11/2003

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF N° 0553-11/03

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. OPERAÇÕES DE SAÍDAS DE MERCADORIAS TRIBUTÁVEIS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. O lançamento foi impugnado pelo contribuinte sob o fundamento de que foram computados indevidamente estoques de mercadorias em poder de terceiros e utilizado documento fiscais de contrato de mútuo em duplicidade. Revisão fiscal confirma a alegação defensiva, sendo refeitos os cálculos, remanescendo em todos os produtos auditados diferenças de entradas. Calculado o débito com base no inciso II, do art. 10, da Portaria nº 445/98, qual seja: **a)** multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ser pago por antecipação; **b)** ICMS devido pelo sujeito passivo, na condição de responsável tributário, por ter adquirido de terceiros mercadorias desacompanhadas da documentação fiscal respectiva. Mantida a Decisão recorrida. Rejeitadas as preliminares de decadência e nulidade. Recursos NÃO PROVIDOS. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Cuida o presente processo de Recursos Voluntário e de Ofício, sendo o primeiro interposto pelo sujeito passivo, através de seu representante legal, em face da Decisão proferida no julgamento de 1ª Instância – Acórdão nº 0263-02/03, respaldado no art. 169, I “b” do RPAF/99, e o segundo, interposto na própria Decisão Recorrida conforme preceitua o art. 170, inciso I, e previsto no art. 169, I, “a” do mesmo regulamento, para a apreciação por uma das Câmaras, em razão de ter exonerado o sujeito passivo de parte do débito imputado no lançamento ex officio, sendo o Auto de Infração julgado Procedente em Parte.

A acusação fiscal aponta a exigência de ICMS no total de R\$263.306,07, relativo às operações de saídas de mercadorias tributáveis, efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado, correspondente ao período de 01/01 a 31/12/1997, conforme demonstrativos às fls. 06 a 18 dos autos.

Na Decisão recorrida foi relatado que o autuado apresentou impugnação às fls. 20 a 23 dos autos, onde alegou que o autuante tomou por base as quantidades que constavam do seu livro Registro de Inventário em 31/12/96, que teriam sido lançados por funcionário que equivocadamente não computou o estoque de mercadorias existentes em tanque de terceiros. Foi relatado ainda que o autuado alegou que a gasolina tipo “c” não ficava armazenada em tanque próprio, por que a mesma resultava da mistura da gasolina tipo “a” com o álcool anidro, que ocorre quando das saídas para os revendedores, E que foi lançado no Registro de Inventário em razão da gasolina tipo “c” registrada na saída, corresponder a soma das entradas de álcool anidro e gasolina tipo “a”, e que os mesmos não deveriam constar dos estoques.

Quanto ao óleo diesel, diz que o autuado alegou que foi lançado indevidamente no Registro de Inventário 5.600.258 litros, sendo 5.408.577 litros de diesel, 137.669 litros de diesel marítimo e 54.072 litros de diesel aditivado, e que a prova de que os produtos estavam em poder de terceiros, eram as notas fiscais e os contratos de mútuo juntados na sua defesa. Fez a demonstração do diesel entregue a diversos revendedores no total de 4.793.107 litros. E que o autuado, ao final requereu a insubsistência da autuação, ou caso contrário, que fosse determinada uma diligência revisora do levantamento quantitativo.

Foi relatado que o autuante na informação fiscal constante às fls. 407 e 408, alegou quanto às razões da defesa, que a argumentação do autuado era de natureza técnica e que como não era especialista em combustíveis deixava de fazer um juízo de valor sobre os argumentos defensivos.

Consta ainda que o processo foi convertido em diligência para revisão fiscal considerando todos os documentos fiscais, e para verificar a possibilidade de inclusão na auditoria de estoques dos alegados estoques existentes em tanque de terceiros. E segundo o Parecer ASTEC nº 0048/2003, o diligente fiscal, informou que após analisar toda a documentação fiscal do estabelecimento e obter informações complementares junto ao setor fiscal da empresa constatou que houve divergência em alguns produtos e apresentou dois demonstrativos de estoque sendo que em um foram incluídas as notas fiscais de saídas inclusive às emitidas para faturamento do mútuo, e outro onde estas operações foram expurgadas. Foram elaborados os referidos demonstrativos às fls. 420 a 425 dos autos. E o autuado apresentou nova manifestação às fls. 681 a 684 dos autos.

A Decisão recorrida prolatada na 2<sup>a</sup> Junta de Julgamento Fiscal foi pela Procedência Parcial do Auto de Infração, onde ressalta que o demonstrativo de fl. 06 aponta as diferenças nas entradas dos produtos Gasolina A, álcool anidro e álcool etílico hidratado, e que ocorreu diferença de saídas de óleo diesel e gasolina “c”, e considerado para efeito da exigência de imposto, o montante das omissões de saídas por ser o de maior expressão monetária.

Observou que diante das alegações do autuado de que teria havido equívoco nos estoques, foi realizada uma revisão fiscal pela ASTEC, tendo o diligente fiscal confirmado que o autuado mantém controle interno de estoque das operações de contrato de mútuo, e constatou que no período autuado existiam produtos estocados em tanque próprio e de terceiro, e o relator concluiu que, após examinar as questões levantadas na revisão fiscal que considerava a opção 2 dos demonstrativos, por que entendia que foi correto excluir do estoque inicial os produtos em tanque de terceiros correspondentes aos contratos de mútuo.

Concluiu que o autuado não impugnou os números apurados pelo revisor fiscal e que o argumento apresentado pelo autuado referente ao produto óleo diesel não devia ser acolhido por que não foi feita nenhuma prova de que a diferença apurada se referia a variação volumétrica que é a modificação do volume em razão do aumento de temperatura. O manteve a infração parcialmente ao reduzir o valor do débito para R\$55.789,84, em razão dos cálculos refeitos pela revisão ter apurado omissão de entradas em todos os itens e que por se tratarem de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária e quanto às mercadorias que não se encontravam no estoque, exigiu o imposto com base no art. 10, inciso II, alíneas “a” e “b” da Portaria nº 445/98.

Foi aplicada a multa de 60% no valor de R\$ 26.014,82, sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago antecipadamente, e sobre a base de cálculo das mercadorias adquiridas de terceiro desacompanhadas de nota fiscal, por responsabilidade solidária, exigiu o imposto no valor de R\$ 29.775,02 com a aplicação de multa por infração de 70%, prevista no art. 42 inciso III da Lei nº 7014/96, concluindo pela Procedência em Parte do Auto de Infração, elaborando o Demonstrativo de Débito como segue:

#### DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocorr.	Data Vencto.	B. de Cálculo	Aliq. (%)	Multa (%)	Vr.do Débito
31/12/97	09/01/98	43.358,04	-	60	26.014,82
31/12/97	09/01/98	38,52	17	70	6,55
31/12/97	09/01/98	119.073,88	25	70	29.768,47
TOTAL DO DÉBITO					55.789,84

O sujeito passivo ao tomar ciência do Acórdão de 1<sup>a</sup> Instância, interpôs Recurso Voluntário às fls. 704 a 708 dos autos, onde aduz as seguintes razões:

- Que embora a Decisão recorrida tenha como fundamento maior os argumentos do defendant relativo a erro na escrituração do livro Registro de Inventário, teria o mesmo exigido o pagamento de valores que não foram objeto de autuação;
- Que na descrição dos fatos não foram mencionados quais os produtos que estariam incursos nas irregularidades apontadas, onde só verificou no Demonstrativo de estoque fechado;
- Alega que a infração “saída de produtos sem a emissão de nota fiscal” foi apurada nos produtos “óleo diesel e gasolina “c”, e que os produtos gasolina “a”, álcool anidro e álcool hidratado não existiam diferenças;
- Alega que ao elaborar defesa não fez referência a álcool hidratado, e que se pronunciou relativo ao álcool anidro e a gasolina “a” objetivando demonstrar que a mistura dos referidos produtos resulta a gasolina “c”, e assim, não teria irregularidade naqueles estoques;
- Argui cerceamento de defesa, e que teria sido imputado nova infração e o prazo de 30 dias não foi considerado só concedendo o prazo de 10 dias. Alega que não está diante de uma ampliação do valor da autuação após a revisão técnica mas de uma infração nova, que não teria sido imputada na autuação inicial.
- Acrescenta que a maior parte da autuação se refere à parcela que foi ampliada, quer seja a suposta omissão de saída de álcool hidratado.
- Assevera que após a revisão fiscal criou no curso do processo outra autuação e não foi devolvido ao autuado o direito de defesa, alegando ainda que não foi observado o prazo decadencial.
- Diz que a Fazenda Pública Estadual estaria, no prazo em que a revisão foi efetuada, impedida de constituir o crédito por que já teria operado a decadência, e alega que o exercício de “1996” segundo o art. 173 inciso I do CTN, cujo prazo iniciou em 1º/01/97 teria se esgotado em 2002, e que o novo lançamento que imputou omissão de saída para álcool hidratado poderia ter sido formalizado por Auto de Infração autônomo, e que se realizou somente em 07/05/03 com a ciência do Parecer ASTEC ao recorrente.
- Alega ainda que o cerceamento de defesa estaria comprovado, ao não conceder o prazo de 30 dias para produzir defesa em razão da nova autuação, ou pela decadência, e que considera irregular a parte que atribuiu pagamento de álcool hidratado, no valor de R\$24.193,63 e assevera que o mesmo é insubsistente.
- Diz que referente a Gasolina A e álcool anidro, reitera as alegações da defesa às fls. 681 a 684 dos autos, e que os mesmos são misturados para formar a Gasolina “c”, não constando este item na omissão de saídas, por consequência, também não poderia haver irregularidade nos referidos itens.

Conclui requerendo o provimento do Recurso, e que seja declarado extinto o direito da Fazenda constituir crédito referente a álcool hidratado, e a insubsistência dos demais itens do Auto de Infração.

A PGE/PROFIS, à fl. 713, manifestou-se pelo Não Provimento do Recurso Voluntário. Considerou que da análise dos autos verificou que houve omissão de saída de gasolina “c” e óleo diesel, e diferença de entrada da gasolina A, álcool anidro e álcool hidratado, e que se exigiu o valor de maior expressão monetária. Asseverou que a revisão fiscal com base nos elementos trazidos pelo autuado refez os demonstrativos de estoques, e identificou diferenças de entradas em todos os itens, o que levou a exigir a multa de 60% ,sobre o valor que deveria ter sido recolhido por antecipação, e o imposto de responsabilidade solidária pela entrada de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal. Argumenta ainda que os mesmos itens foram objeto do levantamento fiscal e não foi identificada diferença zero, em nenhum deles com alegou o recorrente. Concluiu que as mudanças fáticas autorizam as alterações dos valores. Afasta a alegação de decadência, pois considera que todos os itens foram fiscalizados, e o prazo decadencial se encerrou com o início da fiscalização.

## VOTO

Inicialmente afasto o argumento do recorrente de que estaria o período autuado alcançado pela decadência. No caso em exame, o exercício fiscalizado se refere ao exercício de 1997, cujo prazo decadencial compreende o período de 1º/01/1998 a 31/12/2002, e o lançamento ex officio foi efetuado em 14/06/2002, com a lavratura do Auto de Infração, portanto, respaldado no art. 965 inciso I do RICMS/97, que estabelece como marco inicial para a contagem do prazo quinquenal da decadência, o primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado, seguindo a regra inserta no art. 173, inciso I do CTN, logo, não há o que se falar em decadência.

Também fica rejeitada a preliminar de nulidade por cerceamento do direito à defesa, suscitada pelo recorrente, sob o argumento de que o produto álcool hidratado seria uma nova autuação, e não foi reaberto o prazo de 30 dias para defesa, uma vez que o referido produto desde o momento inicial da autuação o mesmo fez parte do levantamento quantitativo de estoque, como se vê às fls. 6 a 13 dos autos. E o sujeito passivo, ao tomar ciência dos demonstrativos, conforme consta nos aludidos documentos a declaração de preposto da empresa às fls. 6 a 13, não pode alegar que não tinha conhecimento das diferenças existentes relativamente aos produtos ali discriminados.

Ocorre que o referido item apresentou diferença de entradas no levantamento elaborado pela fiscalização, como se vê dos aludidos documentos elaborados pelo autuante que constatou diferença de entradas dos produtos (gasolina A, álcool anidro e álcool hidratado), e diferença de saídas nos produtos (óleo diesel e gasolina “c”), e prevaleceu a omissão de saídas por ser o valor de maior expressão monetária, conforme determina o art. 60, inciso II e § 1º do RICMS/97, que ao apurar omissão de receita tributável levar-se à em conta, apenas a ocorrência ou diferença de maior expressão monetária, e ressalva que se configura a presunção de que as demais nela estejam compreendidas.

Assim, não prospera o argumento do recorrente de que a exigência fiscal remanescente após a revisão efetuada, relativo ao álcool hidratado, se trate de uma infração nova, nem tampouco que devesse ser formalizado em outro Auto de Infração autônomo, uma vez que o norma processual inserta no § 1º do art. 18 do RPAF/99 determina que diante das eventuais incorreções ou omissões, devem ser as mesmas suprimidas ou corrigidas , por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, e lhe seja fornecido no ato da intimação, cópia dos novos elementos, e a indicação do prazo de 10 dias para nova manifestação, se assim desejar, como ocorreu neste processo.

Deste modo, não merecem acolhida as alegações do sujeito passivo, de que somente a partir da data que tomou ciência do Parecer da ASTEC, é que teria tomado conhecimento da existência de diferença no referido item, pois como dito acima o mesmo faz parte do levantamento original, o que afasta de vez o argumento de cerceamento ao direito de defesa alegado.

Resta portanto, demonstrado de maneira inequívoca que foi assegurado ao sujeito passivo os princípios constitucionais da contraditório e da ampla defesa e do devido processo legal previstos nos incisos LIV e LV do art. 5º da CF/88.

Do mesmo modo, o princípio que norteia todo o processo administrativo fiscal, o da verdade material, previsto no art. 2º do RPAF vigente, ao lado dos demais ali elencados, garantiram ao recorrente a realização de diligência realizada por fiscal estranho ao feito, diante dos argumentos apresentados e da juntada de documentos na impugnação, conf. fl. 411 dos autos, tendo levado o relator de 1ª Instância a requerer revisão fiscal e a ASTEC exarado o Parecer nº 0048/2003, onde elucidou as questões controvertidas relativamente aos estoques iniciais, e quantidades dos itens constantes do levantamento quantitativo de estoques, elaborando novo demonstrativo reduziu o valor do débito, por constatar que a fiscalização incorreu em equívocos.

Por tudo acima exposto, ficam rechaçadas as preliminares de nulidade e de decadência, argüidas pelo sujeito passivo em sede de Recurso Voluntário.

Passo a examinar o Recurso de Ofício relativo à parte do crédito em que a Fazenda Pública foi sucumbente diante da Procedência Parcial do lançamento, em razão do levantamento de estoque diante da revisão fiscal, ter revistado e corrigido os valores do débito inicialmente apurado. Tratando-se de levantamento quantitativo de estoque verifico que acertadamente, foram aplicados os procedimentos e as orientações contidas na Portaria nº 445/98.

Deste modo, tendo o diligente fiscal de maneira criteriosa realizada um reexame nos levantamentos quantitativos dos produtos, e consignado no Parecer que elaborava dois demonstrativos onde considera todas as saídas inclusive àquelas emitidas com a CFOP 5.12, para faturamento de mútuo, e outro que expurga essas operações, considerando as demais operações, conforme documentos às fls. 420 a 425 dos autos, considero correta a Decisão recorrida, onde o relator justificou ter considerado a opção que excluiu do estoque inicial de produtos que estão em tanques de terceiros correspondentes a contratos de mútuo, além de outros equívocos constatados pelo revisor, e por levar em conta que o autuado não contestou os números apontados pela revisão fiscal.

De outro modo, também não cabe reparo a Decisão que considerou após o refazimento do levantamento quantitativo de estoque em que se apurou diferenças de entradas em todos os itens, em razão de se tratar de mercadoria enquadrada no regime de substituição tributária, em que as mercadorias não mais se encontravam em estoque, aplicar a multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação, conforme prevê o art. 42 inciso II “d” da Lei nº 7014/96, e exigir o imposto na condição de responsável solidário por ter dado entrada no estabelecimento de mercadorias desacompanhadas de nota fiscal, conforme dispõe o art. 10 no inciso II alíneas “a” e “b” da já citada Portaria.

Por todo o exposto, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício para homologar a Decisão recorrida.

Quanto ao Recurso Voluntário, verifico que o recorrente nas razões aduzidas às fls. 704 a 708 dos autos não traz elemento capaz de alterar o julgamento recorrido, uma vez que pauta toda a sua argumentação na preliminar de decadência e na argüição de cerceamento de defesa, por que considerou que lhe fôra imputada uma nova infração na revisão fiscal, alegando que ao tomar conhecimento do Parecer da revisão fiscal a autuação foi ampliada, ao indicar diferença de saída

de álcool hidratado. E alega que segundo o parágrafo único do art. 149 do CTN, a revisão do lançamento só pode ser iniciada enquanto não extinto o prazo decadencial.

Ocorre que como já afirmado ao apreciar a preliminar de decadência, não se trata no caso em tela de nova autuação pois os produtos já integravam o levantamento quantitativo de estoques elaborado pela fiscalização que foi concluída dentro do prazo quinquenal previsto no art. 173, I do CTN. E neste sentido, comungo do entendimento da ilustre representante da PGE/PROFIS, de que não se pode falar em decadência, pois todos os itens foram fiscalizados no curso do prazo decadencial.

Quanto ao mérito, o recorrente não se insurge especificamente nas suas razões recursais, e neste caso, o mérito se confunde com a própria preliminar de decadência argüida, mas exaustivamente já combatida. De outro modo, não questiona os valores apontados pelo revisor fiscal nos demonstrativos de fls. 423 a 425, em sua manifestação às fls. 681 a 684 dos autos.

Portanto, tendo o diligente fiscal refeito os levantamentos diante dos argumentos do autuado na impugnação, ainda assim permaneceram diferenças nos itens objeto do levantamento quantitativo de estoque, e o julgamento de 1<sup>a</sup> Instância considerou que após o refazimento dos mesmos foi apurada omissão de entradas de mercadorias, e o recorrente não traz nenhum elemento capaz de elidir as diferenças que restaram cabalmente demonstradas.

Ressalte-se que as mudanças ocorridas no levantamento não inovaram a autuação como considera o recorrente, pois as correções foram feitas nos mesmos produtos que constavam do levantamento original, e já estavam compreendidos no lançamento, sendo que no primeiro momento os autuantes exigiram o imposto sobre as diferenças de maior expressão monetária, conforme se verifica no demonstrativo de fl. 6, onde exigiu o imposto sobre a diferença constatada em óleo diesel e gasolina “c”, e a revisão fiscal constatou diferença de entradas em todos os produtos, e na Decisão recorrida o relator corretamente adequou a infração à Portaria nº 445/98.

Concluo, por tudo que expus, que ao recorrente não assiste razão, e, em consonância com a manifestação da PGE/PROFIS, voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso Voluntário para manter a Decisão recorrida.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1<sup>a</sup> Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** os Recursos de Ofício e Voluntário apresentados e homologar a Decisão Recorrida que julgou **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207351.0001/02-1, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$29.775,02**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, além da multa no valor de **R\$26.014,82**, prevista no inciso II, “d”, do citado artigo e referida lei.

Sala das Sessões do CONSEF, 14 de outubro de 2003.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

IVONE DE OLIVEIRA MARTINS – RELATORA

MARIA JOSÉ RAMOS COLEHO LINS DE ALBUQUERQUE SENTO SÉ –REPR. DA PGE/PROPFIS