

A. I. N° - 207351.0001/02-1  
**AUTUADO** - PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A  
**AUTUANTE** - JUAREZ ALVES DE NOVAES  
**ORIGEM** - INFRAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 17.07.03

**2ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0263-02/03**

**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 duplidade. Revisão fiscal confirma a alegação defensiva, sendo refeitos os cálculos e remanescendo em todos os produtos auditados diferenças de entradas, sendo calculado o débito com base no inciso II, do art. 10, da Portaria 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. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 14/06/2002, para 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, consequentemente, sem o respectivo lançamento na escrita fiscal, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias (óleo diesel e gasolina “c”) em exercício fechado, correspondente ao período de 01/01 a 31/12/1997, conforme documentos às fls. 06 a 18.

O autuado, por seu procurador legalmente constituído em seu recurso às fls. 20 a 23, aduz que a autuação não pode prosperar em virtude do autuante ter considerado as quantidades constantes no Registro de Inventário em 31/12/96, as quais, foram lançadas por seu funcionário de forma equivocada deixando de computar o estoque de mercadorias existentes em tanque de terceiros.

No caso da gasolina tipo “C”, o defendente esclarece que este tipo de combustível não fica armazenado em tanque próprio, pois este produto é a mistura da gasolina tipo “A” com o álcool anidro que ocorre quando da saída para entrega aos revendedores. Diz que ocorreu um lançamento equivocado no Registro de Inventário em virtude da gasolina tipo “C” registrada na saída corresponder à soma das entradas de álcool anidro com gasolina tipo “A” não devendo constar no estoque.

Quanto ao óleo diesel, o autuado diz 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 as notas fiscais e os contratos de mútuo acostados ao seu recurso comprovam que esse produto se encontrava armazenado em tanque de terceiros. Fez a demonstração do diesel entregue a diversos revendedores no total de 4.793.107 litros.

Por fim, requer a insubsistência do Auto de Infração, ou caso contrário, seja determinada uma diligência revisora do levantamento quantitativo.

Na informação fiscal constante às fls. 407/8, o autuante contrapõe as razões da defesa argumentando que a sua ação fiscal está consubstanciada em elementos consistentes, claros e precisos, pois todos os dados foram colhidos da escrita do autuado, cuja exigência foi apurada por meio de levantamento quantitativo que é um roteiro de fiscalização mais preciso, por se tratar de uma equação matemática. O preposto fiscal ressaltou que a argumentação do autuado é de natureza técnica, e que como não é especialista em combustíveis se exime de fazer um juízo de valor sobre os argumentos defensivos.

Na pauta suplementar do dia 03/12/2002, o PAF 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. Conforme Parecer ASTEC nº 0048/2003 o funcionário indicado para dar cumprimento ao referido trabalho, informou que após analisar toda a documentação fiscal do estabelecimento e obter informações complementares junto ao setor fiscal da empresa constatou que:

- 1) a empresa mantém um controle interno específico do estoque das operações de contrato de mútuo;
- 2) para o controle interno os estoques são constituídos de produtos estocados nos tanques próprios em seu estabelecimento e de produtos estocados em tanques de terceiros fora do estabelecimento, por ainda não terem sido pagos estes últimos;
- 3) as operações são representadas por duas etapas: a) remessa do produto para o mutuário com ulterior previsão de pagamento, através de notas fiscais de saídas com o código CFOP 5.99, com o destaque do ICMS devido; b) emissão de nota fiscal da mesma operação com o código CFOP 5.12, sem destaque do imposto, para fins de emissão do boleto de cobrança;
- 4) é plausível depreender a possibilidade de erro na escrituração do livro fiscal Registro de Inventário em 31/12/96, dos estoques referentes a produtos de propriedade do autuado em tanques de terceiros juntamente com o estoque em seus próprios estoques;
- 5) a planilha apresentada na defesa à fl. 22 corresponde à quantidade do óleo diesel acumulada entregue aos mutuários nos exercícios de 1994, 1995 e 1996, mas que não foi possível fazer a recomposição da movimentação destes períodos para chegar ao estoque de 31/12/96, pois a empresa informou que toda documentação anterior a 1997 havia sido incinerada;
- 6) no período de janeiro a novembro os estoques foram escriturados com a separação entre estoque de produtos em tanque próprio e em tanque de terceiros, e que após confrontadas as quantidades lançadas neste período no RI com as lançadas no relatório de movimentação do produto de controle interno constatou inteira convergência;
- 7) foi apurado através do livro RI que no final do exercício em questão os estoques finais de todos os produtos objeto do levantamento eram efetivamente nulos, fato esse, confirmado por prepostos do autuado que informaram que o estabelecimento funcionou no exercício de 1997 com operações exclusivamente para desativação da unidade que encerrou suas atividades;
- 8) através de pesquisas e consultas em outras empresas distribuidoras de combustíveis e de auditores fiscais que já trabalharam em auditorias na área de combustíveis, foram confirmadas as alegações do autuado de que tanto a GASOLINA C, quanto DIESEL ADITIVADO

são produtos que não se armazenam nas distribuidoras pois suas misturas são efetuadas no próprio caminhão-tanque do transportador por ocasião da expedição; O revisor fiscal após apresentar o resultado de suas constatações no estabelecimento, informou abaixo as correções possíveis para adequação dos estoques físicos existentes no início do exercício e as subsequentes movimentações dos produtos objeto do levantamento quantitativo, quais sejam:

#### ÓLEO DIESEL

- a) o estoque inicial do DIESEL e DIESEL MARÍTIMO que era de 5.600.258 consignado pelo autuante, com exclusão dos estoques em tanques de terceiros passou para 753.487 litros, considerando-se apenas o volume do produto armazenado nos tanques do autuado, conforme consignado no controle interno;
- b) as entradas apuradas pelo autuante de 40.245 litros convergiram com as movimentações registradas e as respectivas notas fiscais;
- c) as saídas efetivas do período através das notas fiscais com CFOPs 5.99 e 5.22 totalizaram 793.839 litros, uma vez que dos 1.411.801 litros, 617.992 litros são originados do somatório das notas fiscais com CFOPs 5.12 emitidas para pagamento das remessas de mútuos, não se referindo a efetivas saídas de produtos no exercício fiscalizado. Foi corrigida também a quantidade da Nota Fiscal nº 3726 que constou a quantidade de 9.859 ao invés de 9.889 litros;
- d) feitas as correções a revisão fiscal ao invés de diferença de saídas apurou uma omissão de entradas (omissão de saídas anteriores) de 107 litros. Outra alternativa foi vislumbrada pelo revisor fiscal, qual seja, considerar nas saídas o volume total de todas as notas fiscais emitidas, na quantidade de 1.411.801 litros, independente do CFOP, resultando numa omissão de entradas de 618.069 litros.

#### GASOLINA A

O revisor fiscal informou ter constatado que não houve divergências entre as quantidades apresentadas e as verificadas na documentação e na escrituração do autuado, confirmando a omissão de saídas de 47.789 litros apurada pelo autuante.

#### GASOLINA C

Foi ressaltado pelo diligente que se o entendimento for no sentido de que o estoque inicial de 252.868 consignado pelo autuante é constituído de estoque em tanque de terceiros, e que as saídas com notas fiscais na quantidade de 30.667 litros, também consideradas pelo autuante, se referem a notas fiscais emitidas para pagamento de mútuo cobrável, com CFOP 5.12, não há nenhuma omissão. Outra alternativa seria considerar o estoque inicial nulo, as entradas nulas, conforme relatório do autuante, e as saídas com CFOP 5.12, resultando numa omissão de saídas de 30.667 litros.

#### ÁLCOOL ANIDRO

Foi informado que a única divergência apurada neste item concerne ao estoque inicial, que embora conste no Registro de Inventários e no levantamento do autuante a quantidade de 326 litros, foi apurado que a quantidade correta é de 4.721 litros, com base na planilha de movimentação do Controle Interno e nos valores consignados nos meses de janeiro e fevereiro onde não houve movimentação no livro Registro de Inventário. Com a correção do estoque inicial, a omissão de saídas anteriores que era de 5.186 passou para 791 litros. Se for considerado o estoque inicial consignado pelo autuante permanece a omissão de entradas de 5.186 litros.

### ÁLCOOL ETÍLICO HIDRATADO

Foi constatado que o estoque inicial de 465.641 litros escriturado no Registro de Inventário inclui a quantidade de 101.934 litros do produto em tanques de terceiros referente a mútuos, que se for excluída dita quantidade, o EI passa para 363.707 litros. As entradas na quantidade de 518.083 litros estão corretamente lançadas. Quanto as saídas foi apurada, após a conferência individualizada da documentação e respectiva escrituração, a quantidade de 1.079.289 litros, e não 1.110.289, haja vista que o levantamento do autuante considerou indevidamente a Nota Fiscal nº 3546 = 27.000 litros, que fora cancelada, bem assim, as Notas Fiscais nºs 3556 e 3661 cada uma com 2.000 litros que se referem ao faturamento de mútuos cobráveis. Feitas as citadas alterações, a omissão de saídas anteriores que era de 126.656 litros passou para 197.499 litros. Alternativamente o diligente disse que se o entendimento for considerar as notas fiscais de mútuo cobrável com CFOP 5.12, as omissões de saídas anteriores passam para 201.499 litros.

Ao final, o revisor fiscal apresentou dois demonstrativos de estoque considerando em ambos a tese de erro na escrituração dos estoques iniciais do livro de registro, sendo que na opção 01, considera todas as notas fiscais de saídas inclusive as com CFOP 5.12, emitidas para faturamento de mútuo, e na opção 02 expurga estas operações, considerando apenas as demais operações, tudo conforme documentos às fls. 420 a 425, cujos débitos são: OPCÃO 01 = R\$92.077,30 e OPCÃO 02 = R\$ 46.350,75.

Conforme documentos às fls. 673 a 679, o autuado foi intimado pela repartição fiscal a tomar ciência do resultado da diligência efetuada por fiscal estranho ao feito e dos novos elementos acostados aos autos, sendo por ele interposto novo recurso às fls. 681 a 684, no qual, após analisar o resultado da revisão fiscal, reiterou a improcedência da autuação sob o argumento de que restou constatada a veracidade das suas alegações defensivas.

Frisou que todas as notas fiscais referentes ao mútuo não devem ser consideradas como saídas efetivas, pois serão faturadas posteriormente quando do pagamento do produto pelo mutuário.

No tocante ao resultado apurado no item ÓLEO DIESEL, o patrono do autuado ressaltou que a omissão de saídas de 107 litros apurada na revisão fiscal é desprezível, podendo ser atribuída à variação volumétrica (modificação do volume em função do aumento de temperatura).

Advoga a tese de que o raciocínio utilizado no Diesel deve ser aplicado aos demais produtos em razão de que o erro de escrituração relativo aos produtos em tanques de terceiros (mútuos) ocorreu em todos eles.

No caso da GASOLINA C, o defendente considerou equivocado o entendimento do revisor fiscal, pois ao avaliar os produtos GASOLINA A e ÁLCOOL não foi encontrada nenhuma irregularidade, haja vista que a gasolina C é formada pela mistura da gasolina A com o álcool anidro. Frisa que se foi considerado que não há irregularidade com a gasolina C é incongruente apontar omissão de saídas de 47.789 litros de gasolina A, e que o álcool etílico hidratado não foi objeto de autuação.

Por fim, pede a insubstância da autuação.

### **VOTO**

Trata-se de Auto de Infração lavrado para exigência de imposto relativo às operações de saídas de mercadorias tributadas efetuadas sem a emissão de documentos fiscais, apuradas através de

auditoria de estoques em exercício fechado, tudo de conformidade com os demonstrativos e levantamentos constantes às fls. 06 a 13.

O demonstrativo de estoque constante à fl. 06 retrata que foi levantada a movimentação física do período de vários produtos, sendo detectado na auditoria de estoques diferenças nas entradas dos produtos GASOLINA A; ALCÓOL ANIDRO; e ALCÓOL ETÍLICO HIDRATADO, e nas saídas dos produtos ÓLEO DIESEL e GASOLINA C, sendo exigido o imposto sobre o montante das saídas por ter sido de maior expressão monetária.

O sujeito passivo no exercício da ampla defesa e do contraditório refutou o trabalho fiscal se insurgindo tão somente quanto ao resultado dos itens ÓLEO DIESEL e GASOLINA C, para o qual discordou das quantidades consignadas no estoque inicial (31/12/96) sob alegação de que o estoque inicial do ÓLEO DIESEL foi escriturado errado, e a GASOLINA C não deve figurar do levantamento em virtude do produto registrado na saída corresponder à soma das entradas de álcool anidro com gasolina tipo “A”.

Diante da controvérsia entre a autuação para as razões da defesa, tornou-se necessária a realização de revisão fiscal, conforme PARECER ASTEC nº 0048/2003 (docs. fls. 407 a 670), cujo revisor fiscal trouxe à tona esclarecimentos suficientes para o deslinde da questão, senão vejamos, em síntese.

Foi confirmado pelo revisor fiscal, que o estabelecimento mantém controle interno de estoque das operações de contrato de mútuo; que no período examinado existiam produtos estocados em tanque próprio e em tanque de terceiros; que as operações de contratos de mútuo foram efetuadas mediante emissão de notas fiscais de saídas CFOP 5.99 para a remessa do produto, com destaque do imposto, e através de CFOP 5.12, sem destaque do imposto, para fins de simples faturamento. Foi informado ainda que houve escrituração errada do Registro de Inventário em 31/12/96, juntando estoque em tanques de terceiros com estoques em tanque próprio.

Feitas estas considerações, foram apresentadas duas opções para apuração do débito: a primeira seria considerar, nas saídas, todas as notas fiscais emitidas no período; e outra, seria não considerar as operações com CFOP 5.12.

Examinando cuidadosamente todos as questões levantadas na revisão fiscal, concluo que deve ser considerada a opção 02, pois, verifica-se que acertadamente foi excluído do estoque inicial de produtos em tanques de terceiros correspondente a contratos de mútuo, e por via de consequência, excluída as notas fiscais com CFOP 5.12, pois estas foram emitidas para simples faturamento, além de outros equívocos que foram apontados acima. Cumpre salientar que o autuado não contestou os números apurados na revisão fiscal, cujo argumento apresentado em seu segundo recurso de que o resultado apurado no item ÓLEO DIESEL, é desprezível, não deve ser acatado, pois o mesmo não trouxe qualquer prova no sentido de que tal diferença se refere a variação volumétrica (modificação do volume em função do aumento de temperatura).

Assim, tomando-se por base os demonstrativos às fls. 423 a 425, abaixo transcritos, o débito fica reduzido para a cifra de R\$ 55.789,84.

PRODUTOS	EI TOTAL	TANQ.TERC	TANQ.PROP	ENT	EF	SR	NFS.	DIF.ENT
OLEO DIESEL	5.600.258	4.846.777	753.487	40.245	-	793.732	793.839	107
GASOLINA A	173.374	-	173.374	53.925	-	227.299	275.088	47.789
GASOLINA C	-	-	-	-	-	-	-	-
ALC.ANIDRO	4.721	-	4.721	2.002	-	6.723	7.514	791
ALC.ETIL.HID.	465.641	101.934	363.707	518.083	-	881.790	1.079.289	197.499

PRODUTOS	OMS.ENT.	P.UNITÁRIO	VL.OMIS.	MVA (%)	BC C/MVA	ALIQ.	ICMS NORM	VL.DÉBITO
OLEO DIESEL	107	0,36	38,52	0,42	44,94	17,00	6,55	7,64
GASOLINA A	47.789	0,46	21.982,94	20,00	26.379,53	25,00	5.495,74	6.594,88
GASOLINA C	-	-	-	-	-	-	-	-
ALC.ANIDRO	791	0,40	316,40	20,00	379,68	25,00	79,10	94,92
ALC.ETIL.HID.	197.499	0,49	96.774,51	51,53	146.642,41	25,00	24.193,63	36.660,60
						TOTAL	29.775,02	43.358,04

OBS: O PREÇO UNITÁRIO DE OLEO DIESEL E DE ALCOOL ETILICO HID.FOI TRANSPORTADO ERRADO PELO REVISOR FISCAL.

Tendo em vista que a revisão fiscal após refazer os cálculos apurou omissão de entradas de mercadorias em todos os itens, e considerando que todas as mercadorias levantadas estão enquadradas no regime de substituição tributária e não mais se encontravam em estoque, a exigência fiscal deve ser calculada com base no artigo 10, inciso II, alíneas “a” e “b”, da Portaria nº 445/98, qual seja:

- a) multa de 60% sobre o valor do imposto que deveria ter sido pago por antecipação : R\$ 43.358,04x 60% = R\$ 26.014,82;
- b) ICMS devido pelo sujeito passivo na condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal: R\$ 29.775,02 (quadro acima)

Ante o exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, ficando o demonstrativo de débito modificado conforme abaixo:

#### DEMONSTRATIVO DO DÉBITO

Data Ocor.	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

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº 207351.0001/02-1, lavrado contra **PETROBRÁS DISTRIBUIDORA S/A**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 29.775,02**, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no

artigo 42, inciso 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, alínea “d”, dos citados artigo e lei.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art.169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de julho de 2003.

FERNANDO A. B. DE ARAÚJO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BACELAR – RELATOR

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – JU LGADOR