

**A. I. Nº** - 298951.0716/03-2  
**AUTUADO** - A.M. DERIVADOS DE PETRÓLEO E COMÉRCIO LTDA.  
**AUTUANTE** - ANANIAS JOSÉ CARDOSO FILHO e EDIJALMA FERREIRA DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ ILHÉUS  
**INTERNET** - 04.11.03

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0423/01-03**

**EMENTA.** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. Nessa situação deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável tributário. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Não foi comprovado o pagamento do imposto devido por antecipação na aquisição da mercadoria em questão. Abatido o crédito da operação anterior (item precedente). **c)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. IMPOSTO PAGO POR ANTECIPAÇÃO. EXIGÊNCIA DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. No caso, foi constatada omissão de saídas de mercadorias sem emissão de documento fiscal. Como a fase de tributação já se encontra encerrada, subsiste a exigência de multa pelo descumprimento de obrigação acessória à legislação tributária. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão não unânime.

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide, lavrado em 17/7/03, apura os seguintes fatos:

1. falta de recolhimento do imposto [ICMS], na condição de responsável solidário, por ter o autuado adquirido mercadorias de terceiros sem documentação fiscal, e conseqüentemente sem escrituração das entradas – mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária –, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, sendo lançado imposto no valor de R\$ 439,70, com multa de 70%;
2. falta de recolhimento do imposto [ICMS] por antecipação, apurado em função do valor acrescido, com aplicação dos percentuais de margem de valor adicionado (MVA), deduzido o crédito fiscal da operação de aquisição – mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, adquiridas de terceiros sem documentos fiscais, cujas entradas foram omitidas na escrita fiscal –, fato apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécies de mercadorias, sendo lançado imposto no valor de R\$ 139,34, com multa de 60%.
3. operações de saídas de mercadorias isentas ou não tributáveis efetuadas sem emissão de documentos fiscais e conseqüentemente sem escrituração nos livros próprios – descumprimento de obrigação acessória –, sendo o fato punido com multa de R\$ 50,00.

O contribuinte defendeu-se explicando que se trata de álcool hidratado. Alega que a diferença questionada representa apenas 1,4% do estoque existente em 31/12/01, somado às compras

efetuadas em 2002. Pondera que tal diferença, consideradas as propriedades físicas do produto em questão, é insignificante em relação às quantidades que circulam nos tanques de combustíveis da empresa, de modo que se justifica a diferença porque, na aquisição, o distribuidor põe no veículo um pequeno acréscimo para compensação das perdas por evaporação que ocorrem naturalmente durante o transporte, porém, em alguns casos, principalmente em horários e dias frios, o caminhão-tanque chega ao posto com pequena quantidade de perda, que não chega ao acréscimo efetuado pelo distribuidor. Diz que é difícil fazer a medição de combustíveis com precisão. A distorção em apreço é ainda mais insignificante no exercício de 2003, que é de apenas 0,54%. Além disso, prossegue, não ficaram devidamente claros os cálculos do imposto.

No tocante ao 2º item, a defesa aduz as mesmas considerações.

Quanto ao item 3º, assinala que, de acordo com o art. 51, II, “e”, do RICMS/97, o álcool hidratado para fins carburantes é tributado à alíquota de 25%. Sendo assim, a infração atribuída no 3º item não procede, pois não se trata de mercadoria isenta nem tampouco não tributável. No que diz respeito ao fato em si, argumenta que o demonstrativo à fl. 11 acusa o estoque físico de 7.630 litros de álcool hidratado em 31/12/01, mas segundo o Registro de Inventário a quantidade existente naquela data era de 7.695,5 litros. Observa que o exercício em questão é 2002, e não 1998, conforme quadro abaixo à esquerda do referido demonstrativo à fl. 11. Sendo assim, as demonstrações apresentadas pelos autuantes não são reais, não merecendo confiança.

O autuado conflui sua defesa falando do conceito de que goza a sua empresa, não tendo tido qualquer sanção legal desde o início de suas atividades em 1994.

Um dos fiscais autuantes prestou informação contrapondo que a alegação da defesa de que o distribuidor põe quantidades adicionais nos tanques quando vende o produto para compensar possíveis perdas por evaporação vem confirmar que há entradas de mercadorias sem documentos fiscais, conforme foi apurado no levantamento quantitativo. Quanto à base de cálculo, diz que seguiu o que dispõem o RICMS/97 e a Portaria nº 445/98.

#### **VOTO VENCIDO**

Os fatos discutidos neste Auto de Infração foram apurados mediante levantamento quantitativo de estoque. Os dois primeiros itens dizem respeito a levantamento de estoque em exercício fechado; o último, em exercício aberto.

Os fiscais foram muito parcimoniosos na descrição dos fatos.

No cabeçalho do demonstrativo à fl. 11, consta que o levantamento foi feito compreendendo o período de 1/1/02 a 6/6/03. Esse dado colide com a observação constante no corpo do aludido demonstrativo, onde consta que os “encerrantes” de abertura e de encerramento e os estoques inicial e final seriam de 1º de janeiro e de 31/12/03 e 6/6/03. A confusão aumenta quando os autuantes fazem o resumo, na parte inferior esquerda do demonstrativo, apontando os valores apurados como sendo relativos ao exercício de 1998, sendo que no Demonstrativo de Débito à fl. 4 consta que as datas de ocorrência dos dois primeiros fatos é 31/12/02, e a do terceiro fato, 6/6/03.

A descrição dos fatos, conforme já salientei, é precária, infringindo, assim, a norma do art. 39, III, do RPAF. Embora nos três fatos apurados a mercadoria seja a mesma – álcool –, nos itens 1º e 2º do Auto de Infração dá-se ao produto o tratamento de mercadoria tributável, e no 3º item o mesmo produto é tido como mercadoria isenta ou não tributável, sem nenhuma explicação. Como julgador, sei o que os fiscais quiseram dizer. Ocorre que não disseram o que precisava ser dito, sob pena de ofensa ao direito à ampla defesa do acusado.

No demonstrativo à fl. 11, para efeitos de determinação da base de cálculo do imposto devido em 2002 (e não em 1998, como erroneamente consta no demonstrativo), não foi informado por que na apuração das omissões de entradas (e também na das omissões de saídas, estas indicadas na mesma coluna, entre parênteses) foram deduzidas as quantias a título de aferições. O que são “aferições”? Se aferição significa conferência, por qual razão as quantias correspondentes a esse procedimento devem ser abatidas no levantamento quantitativo?

Também não foi adequadamente demonstrado o cálculo do imposto devido a título de antecipação tributária em 2002 (e não em 1998, como erroneamente consta no demonstrativo).

Na elaboração do aludido demonstrativo à fl. 11, os fiscais não atentaram para a norma do art. 15, II, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, c/c o § 2º do mesmo dispositivo: no final dos atos, termos, planilhas e papéis de trabalho em geral, o preposto fiscal deve, sob pena de responsabilidade funcional, fazer constar a localidade e a denominação ou sigla da repartição, a data, sua assinatura, seguida do seu nome por extenso, bem como o seu cargo ou função e o número do seu cadastro funcional.

A esses vícios, que implicam desrespeito ao devido processo (procedimento) legal e comprometem o direito do sujeito passivo à ampla defesa, vem somar-se outro vício igualmente grave: não foi lavrado Termo de Encerramento de Fiscalização, instrumento obrigatório, nos termos do art. 28, VII, do RPAF. O art. 29 especifica as hipóteses em que esse termo é dispensável. A situação em exame não se encaixa entre elas.

O art. 30 prevê que, quando o Auto de Infração é emitido através do sistema oficial de processamento eletrônico de dados da Secretaria da Fazenda, o Termo de Encerramento de Fiscalização e o Auto de Infração constituirão um instrumento único, devendo neste caso o Auditor Fiscal consignar no livro de ocorrências, se houver, a forma de emissão do Auto de Infração, indicando o seu número, a data da lavratura, o período fiscalizado e o valor do débito apurado. Porém, para que o Termo de Encerramento e o Auto de Infração constituam um instrumento único, como prevê o art. 30, é preciso que o mesmo seja impresso tendo como denominação “Auto de Infração e Termo de Encerramento”. Ocorre que, neste caso, o Auto de Infração foi impresso apenas com o nome “Auto de Infração”, sendo inutilizada a expressão “...e Termo de Encerramento”.

Logo, não existe, neste caso, Termo de Encerramento de Fiscalização. Segundo o RPAF, o Auto de Infração baseia-se ou em Termo de Encerramento de Fiscalização ou em Termo de Apreensão, ressalvadas as situações em que é dispensada a emissão de um e de outro – multa por descumprimento de obrigação acessória, e irregularidade constatada no trânsito de mercadorias. Em situações como a presente, o Auto teria de embasar-se em Termo de Encerramento. Sem este, o procedimento é nulo de pleno direito.

Apesar de juridicamente nulo, adentrarei ao mérito, pois não estou convencido de que estejam configuradas as infrações apontadas. Conforme foi demonstrado pela defesa – e não desmentido pelo fiscal que prestou a informação –, no exercício de 2002 a diferença apurada corresponde a apenas 1,4% de todo o álcool que circulou pelos tanques e bombas do posto. Já no exercício seguinte, a diferença foi de 0,54%. Noto que no primeiro exercício houve excesso, e no segundo, falta. Assim, compensando-se o excesso com a falta, pode-se dizer, grosso modo, que há uma diferença de 1%. A medição de combustíveis, como de resto a medição de produtos químicos voláteis em geral, é um tanto complexa. Esses produtos aumentam e diminuem de volume de acordo com a temperatura, além de outros fatores. Considero razoável uma diferença em torno de 1%, levando-se em consideração todo o volume de álcool movimentado num posto durante um

ano e meio. Os valores apurados são insignificantes para um posto que movimenta por ano mais de 100.000 litros de álcool.

Voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

### **VOTO VENCEDOR**

Com todo o respeito que tenho pelo nobre relator, discordo do seu posicionamento quanto à análise e decisão do presente processo.

Ao contrário do que entendeu o relator, os fiscais não foram muito parcimoniosos na descrição dos fatos. A descrição dos fatos das infrações 1 e 2 estão minuciosamente descritas. Apenas em referência à infração 3, os fiscais não a descreveram com maior clareza já que, ao constatarem, através da auditoria dos estoques que no exercício de 2003 houve omissão de saídas e não de entradas do álcool hidratado e, como o produto encontra-se enquadrado no regime da substituição tributária, cobraram multa acessória e não imposto. De fato, deveriam ter descrito esta infração com mais detalhe, indicando a substituição tributária como motivadora da cobrança da multa e não “saídas isentas e/ou não tributáveis”. Porém diante dos demais dados e dos levantamentos realizados em momento algum houve dificuldade em se entender a acusação, não havendo infringência à art. 39, III, do RPAF/99.

No cabeçalho do demonstrativo à fl. 11, consta que o levantamento foi feito compreendendo o período de 1/1/02 a 6/6/03, o que é correto. Também entendo que não existe colisão alguma com o constante no corpo do aludido demonstrativo. Além da discriminação feita por exercício (2002 e 2003) dos levantamentos realizados, a observação ora ventilada diz que o encerrante de abertura e estoque inicial são de 1º de janeiro e o encerrante de fechamento e estoque final o do dia 31 de dezembro e de 6/6/03 e não de 31/12/03. Embora não tenha indicado o ano de 2002, nenhuma dúvida pode haver, pois o ano de 2003 ainda não se findou. Em relação ao resumo efetuado, na parte inferior esquerda do demonstrativo, apontando os valores apurados como sendo relativos ao exercício de 1998, é uma falta que nada acrescenta, pois todos os dados e datas estão indicados, inclusive assim se defendeu o sujeito passivo.

Não existe necessidade de ser informado ao contribuinte de que foi utilizada a palavra “aferições” com o significado de “perdas”, deduzidas das omissões de entradas, vez que esta palavra na sua atividade significa “perdas”. Tanto é que, no Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC não informatizado é a palavra usada para perdas do produto.

O cálculo do imposto devido a título de antecipação tributária em 2002 foi informado, inclusive apontando-se a MVA utilizada.

Também não posso concordar com a colocação do relator quanto ao desrespeito a norma do art. 15, II, alíneas “a”, “b”, “c” e “d”, c/c o § 2º do RPAF/99, quanto ao levantamento realizado. O inciso II do citado artigo fala de atos e termos e não de papéis de trabalho, que se encontra claramente expresso no inciso I e não no inciso II do citado artigo e Regulamento. O Demonstrativo à fl. 11 é um papel de trabalho assinado pelos autuantes. Os atos e termos estão corretamente preenchidos.

Por fim, o Termo de Encerramento de Fiscalização foi corretamente lavrado, independentemente de ter havido problema quando da impressão do Auto de Infração informatizado. Atentando para a fl. 2 do Auto de Infração consta expressamente descrito: “Descrição dos Fatos: Em data, hora e local acima indicados, encerramos a fiscalização da empresa supracitada, em cumprimento à O.S.

acima mencionada ....” Assim, o Termo de Encerramento da fiscalização está de maneira cristalina lavrado.

Pelo exposto não havendo qualquer desrespeito ao devido processo legal que comprometa o direito do sujeito passivo à ampla defesa, adentro ao mérito das infrações apuradas.

O Auto de Infração trata da cobrança do ICMS que foi apurado através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercício findo (2002) e exercício não findo (01/01/03 a 06/06/03), ou seja, em exercício aberto. O autuante detectou a falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhada de documento fiscal, sendo atribuído ao seu detentor (o autuado) o pagamento do imposto por responsabilidade solidária. Também cobrou o imposto por substituição tributária, vez que a mercadoria levantada neste regime se encontra enquadrada (álcool hidratado para uso em veículos). Isto em relação ao exercício de 2002. No exercício de 2003 foram detectadas omissões de saídas do produto.

A impugnante apenas contestou as quantidades levantadas referente ao estoque inicial do exercício de 2002, afirmando não ser a escriturado no seu livro Registro de Inventário. Afirmou, ainda, que as diferenças apuradas tinham como causa a dificuldade de se fazer a medição de combustíveis com precisão, uma vez que é produto volátil. Ponderou que as diferenças encontradas eram insignificantes quando comparadas a sua movimentação anual (entradas e saídas).

Quanto ao estoque observo que aquele utilizado foi o consignado no Livro de Movimentação de Combustíveis (fl. 15), livro este que pela peculiaridade do setor da atividade do impugnante (posto de gasolina) é o que espelha com maior fidelidade a realidade da empresa. Neste livro, obrigatoriamente, devem ser informados os estoques existentes, inclusive com as entradas e os volumes diários vendidos, ou seja, diariamente devem ser informados a abertura e fechamento de cada bomba e os estoques existentes do dia. Portanto, as quantidades do produto em estoque neste livro informadas são as mesmas constantes do livro Registro de Inventário. Havendo divergências, o LMC, como utilizado, é o que prevalece já que pela legislação tributária do ICMS, obrigado estar o contribuinte a possuir e escriturar o LMC (art. 314, V, do RICMS/97). Sendo assim, não vejo motivo para desconsiderar estas quantidades.

Não discordo sobre a questão das perdas do produto em decorrência dos fatores que elencou o impugnante. Porém tais perdas são previstas e devem ser consideradas, como de fato foram, ou seja, as chamadas “aferições” consideradas pelo fisco e indicadas pela empresa no LMC. Quanto ao exercício de 2003 não comungo com o entendimento do impugnante, pois embora tenha sido uma pequena diferença constatada, esta diferença não decorreu de perdas e sim de vendas, pois não se vendem perdas. Quanto ao ano de 2002, de fato a diferença em relação a sua movimentação anual foi pequena, porém não houve justificativa razoável para desconstituí-la.

Diante de tudo exposto, mantenho a autuação relativa ao exercício de 2002 para a cobrança da responsabilidade solidária pela entrada de mercadoria sem emissão de nota fiscal e o imposto por antecipação tributária nos valores de R\$439,70 e R\$139,34, respectivamente.

Quanto ao ano de 2003 e no período autuado foi detectada omissão de saída de mercadoria. No caso como o álcool hidratado encontra-se enquadrado no regime da substituição tributária, a fase de tributação, quando das suas saídas sem emissão de notas fiscais já se encontrava encerrada, não podendo mais ser cobrado o imposto. Entretanto, subsiste uma irregularidade de cunho acessório, ou seja, a falta de emissão de nota fiscal, punível com multa de R\$50,00 com base no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

Voto pela PROCEDENTE do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por decisão não unânime, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298951.0716/03-2**, lavrado contra **A. M. DERIVADOS DE PETRÓLEO E COMÉRCIO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$579,04**, acrescido da multa 70% sobre o valor de R\$439,70, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 e 60% sobre o valor de R\$139,34, prevista no art. 42, II, “d” do mesmo Diploma Legal e dos acréscimos moratórios correspondentes, mais a multa no valor de R\$50,00, prevista no art. 42, XXII do mesmo Diploma Legal.

Sala das Sessões do CONSEF, 29 de outubro de 2003.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

JOSÉ BEZERRA LIMA IRMÃO – RELATOR/VOTO VENCIDO

MÔNICA MARIA ROTERS – JULGADORA/VOTO VENCEDOR