

**A. I. N°** - 232948.0072/04-1  
**AUTUADO** - JOÃO CESAR FARJALA GUSMÃO  
**AUTUANTE** - AVELINO PEREIRA DOS SANTOS FILHO  
**ORIGEM** - INFAZ BONOCÔ  
**INTERNET** - 10.11.04

### **3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

#### **ACÓRDÃO JJF N° 0432-03/04**

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ÁLCOOL HIDRATADO. ÓLEO DIESEL. GASOLINA. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** MERCADORIAS AINDA FISICAMENTE EM ESTOQUE. Foi feito o levantamento, excluindo-se o débito originalmente apontado. Infração não caracterizada. **b)** MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. Foi feito o levantamento, excluindo-se o débito originalmente apontado. Infração não caracterizada. **c)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. Como foi constatada a falta de emissão de notas fiscais de saídas, mas as mercadorias estão enquadradas na antecipação tributária, deve ser exigida apenas multa por descumprimento de obrigação acessória. Infração caracterizada. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

#### **RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado, em 29/12/03, para exigir o ICMS no valor de R\$23.400,59, acrescido das multas de 60% e 70%, além de multas por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$90,00, em decorrência de:

1. Omissão 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 fechado (2001) – R\$40,00;
2. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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 fechado (2001) – R\$9.372,78;
3. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de

mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2001) - R\$1.874,56;

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 (2003) – R\$50,00;
5. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros 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 (2003) – R\$6.751,48;
6. Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto (2003) - R\$5.401,77.

O autuado apresentou defesa (fls. 42 a 48) impugnando o lançamento da seguinte forma:

Infrações 1 e 4 – diz que, em nenhum momento, promoveu saídas de mercadorias sem notas fiscais e que as pequenas diferenças apuradas pelo autuante são decorrentes de “perdas na compra, no transporte, armazenamento e da própria evaporação”.

Infrações 2 e 3 – alega que as mercadorias estão enquadradas na substituição tributária e que jamais adquiriu produtos desacompanhados de documentação fiscal. Aduz, ainda, que não houve nenhuma omissão de entradas de mercadorias e que o preposto fiscal cometeu alguns equívocos em seu levantamento, tais como: a) incluiu, em duplicidade, as Notas Fiscais de entradas nºs 119642, 122000 e 124958; b) deixou de considerar as Notas Fiscais de entradas nºs 115926, 119407 e 119982; c) adicionou a evaporação do produto ao volume das saídas com notas fiscais, gerando uma omissão de saídas inexistente, uma vez que: o que foi vendido não evaporou, mas saiu de fato; a evaporação ocorre no produto armazenado e é admissível até o limite de 0,6% sobre as entradas, conforme autorização do Conselho Nacional de Petróleo; as aferições dos produtos ocorrem diariamente e é “possível que o seu retorno não tenha sido documentado”.

Infrações 5 e 6 – não têm procedência já que foi aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória e foi detectada em decorrência dos erros cometidos pelo autuante, ao adicionar as evaporações às saídas dos produtos.

O autuante, em sua informação fiscal (fls. 58 e 59), argumenta que os levantamentos foram realizados com base nos livros e documentos fornecidos pelo próprio contribuinte e as alegações defensivas não podem ser comprovadas, em face da “fidedignidade das informações dadas”. Reconhece, todavia, alguns equívocos e retifica os demonstrativos, reduzindo apenas o valor do débito exigido na infração 3 para R\$549,95. Finalmente, pede a procedência parcial do Auto de Infração.

O autuado, após intimado da informação fiscal e dos novos elementos juntados aos autos (fls. 67 e 68), manifestou-se reiterando as razões expendidas na peça de defesa e requerendo uma diligência por fiscal estranho ao feito.

Esta 3ª JJF, em face da controvérsia, deliberou converter o PAF em diligência para que fiscal estranho ao feito, à vista dos livros e documentos fiscais, verificasse a procedência das alegações do contribuinte (fl. 75).

O diligente apresentou o Parecer ASTEC nº 185/2004 (fls. 77 a 79) informando que o autuante constatou, no exercício de 2001, omissão de entradas de 26.589,44 litros de “gasolina comum”, o que originou o débito exigido nas infrações 2 e 3 (R\$9.372,78 e R\$1.874,56, respectivamente), mas que, acatando parcialmente as ponderações do contribuinte, retificou, na informação fiscal, as entradas do produto, de 2.571.003 litros para 2.590.993 litros. Além disso, diz que o preposto fiscal apurou saídas reais de 2.584.746 litros, enquanto que as saídas através dos bicos de combustíveis totalizaram 2.576.069,48, como demonstrado à fl. 18 do PAF.

Prossegue aduzindo que o autuante considerou uma evaporação de 15.275,96 litros de gasolina comum (equivalente a 0,6% do total das entradas), acrescentando essa quantidade às saídas promovidas por meio dos bicos e apurando uma omissão de entradas de 6.599,44 litros do produto (fl. 60)

Em seguida, discorre sobre as normas da Portaria nº 26/92, oriunda do Departamento Nacional de Combustível, ressaltando que, de acordo com a citada Portaria, “somente devem ser consideradas as variações que ultrapassem 0,6% da quantidade de combustível”, não havendo, portanto, necessidade de registro.

Ressalta que o contribuinte, em sua peça defensiva (fl. 47), “externa que a evaporação ocorrida em seu comércio naquele exercício foi de 8.677 litros, o que representa 0,33% da quantidade que comercializou” e que, “admitindo a ponderação do contribuinte, as saídas com documentos fiscais seriam 2.584.746,48 litros de Gasolina Comum (2.576.069,480 litros de saídas no bico + 8.677 de evaporação ocorrida)” e, “desse modo, não haveria ocorrido ‘omissão de entradas’”.

Finalmente, diz que “quanto às demais mercadorias, os demonstrativos de cálculos de omissões apontam ocorrências de omissões de saídas” e que, “considerando que são mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, as suas tributações já haviam encerradas em fase de comercialização anterior às vendas do autuado”.

O autuado e o autuante foram cientificados do resultado da diligência (fls. 82 a 84), porém preferiram não se manifestar nos autos.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS e multa, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado e aberto, de acordo com os demonstrativos e documentos acostados ao PAF.

O autuado atua no comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente recebe as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação. Entretanto, na situação em análise, tendo sido constatada, através de levantamento de estoques, a falta de registro, em sua escrituração, de entradas de mercadorias em seu estabelecimento, deve-se exigir o imposto por solidariedade, bem como o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), além da multa, por descumprimento de obrigação acessória, nos exercícios em que foram apuradas operações de saídas de mercadorias com o ICMS já pago pelo regime de antecipação tributária.

O autuado impugnou o débito, relativo às infrações 1, 2 e 3, alegando que:

1. jamais realizou entradas ou saídas de mercadorias sem notas fiscais;
2. o autuante cometeu alguns equívocos em seu levantamento, tais como: a) incluiu, em duplicidade, as Notas Fiscais de entradas n<sup>os</sup> 119642, 122000 e 124958; b) deixou de considerar as Notas Fiscais de entradas n<sup>os</sup> 115926, 119407 e 119982; c) adicionou a evaporação do produto ao volume das saídas com notas fiscais, gerando omissões inexistentes.

O autuante, em sua informação fiscal, reconheceu alguns equívocos e retificou os demonstrativos, reduzindo apenas o valor de débito exigido na infração 3 para R\$549,95.

Foi solicitada diligência por fiscal estranho ao feito para dirimir a controvérsia e o diligente confirmou que o autuante, no exercício de 2001, considerou uma evaporação de 15.275,96 litros de gasolina comum (equivalente a 0,6% do total das entradas), acrescentando essa quantidade às saídas promovidas por meio dos bicos no exercício referido, perfazendo o total de saídas de 2.591.345,44 litros.

Analisando os demonstrativos acostados pelo autuante, por ocasião da informação fiscal e referentes às infrações 1, 2 e 3, verifico que o preposto fiscal:

1. retificou todos os erros apontados pelo autuado, relativamente às notas fiscais de entradas (fls. 19 a 21 e 61 a 63);
2. adicionou a evaporação no total de 15.275,96 litros de gasolina comum (exercício de 2001) ao volume das saídas realizadas através dos bicos, gerando realmente uma omissão de entrada de 6.599,44.

Ocorre que, como tal evaporação não pode ser efetivamente quantificada, já que, como ressaltou o diligente, pode ocorrer em diferentes percentuais, não há como ser adicionada ao total de saídas do produto, como efetivado pelo preposto fiscal.

Ressalto, ainda, que as perdas por evaporação, embora previstas na legislação, além de não estarem escrituradas no LMC, não estão devidamente comprovadas por outros elementos trazidos aos autos pelo sujeito passivo. Ademais, se fosse considerada a perda de 0,6% por evaporação, ela teria que incidir, no máximo, sobre o estoque inicial de combustíveis, jamais sobre o estoque final (que é contado fisicamente) ou sobre as saídas, pois não há como ocorrer evaporação no momento em que se está abastecendo o tanque dos veículos. Ressalte-se, ainda, quanto às entradas, que, em função da variação de temperatura no transporte dos combustíveis, tanto pode haver variação positiva como negativa de volume, fato que também impede a incorporação de perdas, como efetuado pelo autuante.

Sendo assim, excluindo-se o montante de 15.275,96 litros das saídas de gasolina comum, realizadas através dos bicos, no exercício de 2001, os quais foram adicionados pelo autuante a título de evaporação, apura-se a quantidade de 2.576.069,48 como saídas efetivas promovidas pelo contribuinte (2.591.345,44 – 15.275,96).

Refazendo o levantamento de estoques referente à gasolina comum no exercício de 2001 – infrações 1, 2 e 3 (fl. 60), temos o seguinte resultado:

Estoque inicial .....	22.946,00 litros
Entradas .....	2.590.993,00 litros
(-) Estoque final .....	29.193,00 litros
Saídas Reais .....	2.584.746,00 litros
Saídas através dos bicos.....	2.576.069,48 litros

Omissão de **saídas** ..... 8.676,52 litros

De acordo com o artigo 5º, inciso III, da Portaria nº 445/98, na situação em tela deve ser exigida apenas a penalidade no valor de R\$40,00, por descumprimento de obrigação acessória, considerando que se trata de produtos enquadrados no regime de substituição tributária que saíram do estabelecimento com a fase de tributação encerrada. Em conclusão, mantenho a multa cobrada na infração 1, porém considero indevido o valor de ICMS exigido nas infrações 2 e 3 deste Auto de Infração.

Quanto às infrações 4, 5 e 6, relativas ao exercício de 2003, o sujeito passivo se limitou a alegar que não têm procedência já que foi aplicada a multa por descumprimento de obrigação acessória e foi detectada em decorrência dos erros cometidos pelo autuante, ao adicionar as evaporações às saídas dos produtos.

Examinando os demonstrativos de fls. 29 a 37, constato que o autuante não adicionou, às saídas através dos bicos, nenhuma quantidade a título de evaporação. Entretanto, apesar de ter apurado omissões de **saídas** dos produtos “gasolina comum”, “gasolina aditivada” e “diesel”, exigiu, além da penalidade por descumprimento de obrigação acessória (R\$50,00), o ICMS relativo às referidas omissões de saídas, no valor de R\$6.751,48 (infração 5) e R\$5.401,77 (infração 6), procedimento incorreto à luz do disposto no artigo 5º, inciso III, da Portaria nº 445/98, anteriormente aludido. Dessa forma, mantenho a multa cobrada na infração 4, porém considero indevido o valor de ICMS exigido nas infrações 5 e 6 deste lançamento.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração, de acordo com o demonstrativo de débito abaixo:

Infração	Data Ocorrência	Data Vencimento	Base Cálculo R\$	Alíquota (%)	Multa (%)	Multa Fixa
1	31/12/01	09/01/02				40,00
4	31/12/03	09/01/03				50,00
TOTAL DO DÉBITO						90,00

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **232948.0072/04-1**, lavrado contra **JOÃO CESAR FARJALA GUSMÃO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento da multa no valor de **R\$90,00**, prevista no artigo 42, XXII, da Lei nº 7.014/96.

Sala das Sessões do CONSEF, 05 de novembro de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA -JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR