

A. I. Nº - 108880.0008/03-0  
AUTUADO - POSTO DE COMBUSTÍVEIS ULM LTDA.  
AUTUANTE - MARIA CONSUELO GOMES SACRAMENTO  
ORIGEM - INFAS SIMÕES FILHO  
INTERNET - 19.11.04

**3<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF Nº 0444-03/04**

**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. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, deve-se exigir o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, bem como o imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Após refeito o levantamento pela própria autuante, ficou comprovada também a ocorrência de saídas de mercadorias com o imposto pago por antecipação, sendo, indevido, portanto, parte do imposto ora exigido. Remanesce, contudo, o descumprimento de obrigação acessória punível com penalidade não prevista expressamente na Lei. Rejeitado o pedido de diligência. Não acatadas as preliminares de nulidade. 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\$301.256,41, acrescido das multas de 60% e 70%, em decorrência de:

1. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, 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 (1998, 2000 e 2001) – R\$258.182,64;
2. 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 entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurada mediante levantamento

quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (1998, 2000 e 2001) - R\$43.073,77.

O autuado apresentou defesa por meio de advogado (fls. 122 a 130), preliminarmente suscitando a nulidade do lançamento pelas razões seguintes:

1. a ação fiscal foi levada a efeito e finalizada sem a cobertura por “termo de fiscalização”, uma vez que foi iniciada em 19/09/03 e finalizada em 29/12/03 (mais de 90 dias após), sem que tivesse sido prorrogado o termo de início de fiscalização, consubstanciando víncio insanável conforme o Acórdão JJF nº 0219-01/02 que transcreve;
2. o autuado é ilegítimo para figurar no pólo passivo da presente relação tributária, considerando que a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto, relativo às operações internas subsequentes com combustíveis, é atribuída legalmente ao distribuidor, na condição de sujeito passivo por substituição. Alega que todas as aquisições são realizadas a um único distribuidor, que efetua a antecipação do ICMS, encerrando-se a fase de tributação, e a única hipótese que daria lugar à exceção, seria a aquisição de combustíveis feita fora do distribuidor, o que não restou provado nos autos. Transcreve duas ementas de decisões emanadas deste CONSEF;
3. “a exigência fiscal, em verdade, muito embora discriminada como em razão da ‘falta de registro de entradas’, o que deixaria a transparecer que a Autuada adquiriu mercadorias sem NF e, consequentemente, sem a substituição, se reporta a omissão de saídas, cuja receita, também omitida, na aquisição de produtos”, o que seria impossível pois somente adquire as mercadorias em seu distribuidor autorizado;
4. insegurança na determinação da base de cálculo, pois, além do levantamento dos preços médios unitários, foi aplicada MVA, possibilidade não encontrada no artigo 60, inciso II, alínea “b”, do RICMS/97. Entende que, acorde o artigo 60, inciso II, alínea “b”, item 1, do citado RICMS/97, deve ser deduzida a MVA, tratando-se de mercadorias enquadradas na substituição tributária. Cita a Resolução nº 3766/98 para corroborar suas alegações.

Antes de adentrar o mérito, tece algumas considerações, aduzindo que, segundo o artigo 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96, a constatação de entradas de mercadorias não contabilizadas autoriza a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem o pagamento do imposto e, como não ficou comprovada a entrada de mercadorias sem nota fiscal, o máximo que a fiscalização poderia provar seria a saída de mercadorias não tributáveis sem a emissão de notas fiscais e, consequentemente, não haveria que se falar em cobrança de ICMS.

No mérito, em relação à infração 1, alega que:

1. devido às características dos produtos comercializados, pequenas distorções podem ocorrer entre os volumes comprados e os totalizados nas vendas a consumidor, como, por exemplo, a variação admitida pelo IBAMETRO de +/- 0,5%, o que não foi levado em conta pela autuante;
2. foram realizadas aferições periódicas (uma ou duas vezes por semana), no total estimado de 16.000 litros, para verificar se as bombas estavam trabalhando corretamente, e nesse procedimento, os combustíveis são retirados dos tanques através dos bicos das bombas e recolocados em seguida, desta feita sem que seja registrado o retorno pelo encerrante das bombas, o que também não foi considerado pela autuante.

Prossegue dizendo que, conforme os demonstrativos e documentos anexos, a autuante não computou diversas notas fiscais de entradas, além de ter cometido equívocos em relação à

numeração de documentos fiscais, datas etc, o que, após a sua correção, importa no “zeramento” das diferenças constatadas no exercício de 1998.

Relativamente aos demais exercícios, afirma que também não foram computadas entradas de combustíveis por meio de notas fiscais, além de transferências recebidas de sua matriz (inscrição estadual nº 35.864.789), em quantidades que cobrem os valores apontados no Auto de Infração, “restando somente insignificantes diferenças decorrentes da atividade”. Observa que, consoante a cópia do Auto de Infração nº 108880.0010/03-4, foram detectadas, na matriz, saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, tendo sido aplicada a multa de R\$50,00, irregularidade explicada pelo fato de não terem sido computadas, nas duas auditorias, as notas fiscais de transferências, apesar de terem sido apresentadas à fiscalização, embora reconheça que não foram escrituradas, o que, a seu ver, “não pode ser erguido ao condão de fato gerador de ICMS”.

Quanto à infração 2, argumenta que a improcedência decorre da “impossibilidade legal da aplicação da MVA para auferir os preços médios unitários, ou seja, a base de cálculo, ainda mais quando no item correspondente a ‘omissão de entradas’ tal índice também foi irregularmente aplicado, provocando ‘bis in idem’”. Ademais, se devido o débito correspondente à infração 1, entende que a infração 2 estaria ali englobada, posto que a autuação se deu por presunção de omissão de receita e esta receita omitida se reportaria exatamente ao valor também omitido.

Por fim, protesta pela produção de todas as provas admitidas em direito, requer a realização de diligência, por fiscal estranho ao feito, e pede a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

A autuante, em sua informação fiscal (fls. 261 a 266), rebate as preliminares de nulidade levantadas pelo autuado da seguinte forma:

1. esclarece que a ação fiscal foi realmente iniciada em 05/11/03, com a emissão da Ordem de Serviço nº 532048/03, porém a Inspetoria de Simões Filho intimou o contribuinte e arrecadou os livros e documentos fiscais na data citada por ele em sua peça de defesa;
2. a diferença apurada no levantamento de estoques aponta para a aquisição de mercadorias desacompanhadas de documentação fiscal, não podendo ser atribuída a responsabilidade a nenhum distribuidor específico por não haver documento que comprove a operação, sendo a responsabilidade do próprio autuado;
3. a base de cálculo para apuração do imposto “normal” foi encontrada em consonância com as regras do artigo 60, inciso II, alínea “b”, do RICMS/97, isto, o preço médio das compras efetuadas no último mês de aquisição da mesma espécie de mercadorias, enquanto que a MVA foi utilizada para o cálculo do imposto antecipado, referente às operações subsequentes, tendo em vista serem os produtos enquadrados na substituição tributária.

No mérito, alega que o autuado não apresentou nenhum laudo técnico que comprovasse as variações de 0,5% na comercialização dos produtos e que não foi apresentado nenhum documento comprobatório da realização de aferições.

Quanto às notas fiscais de transferências, assegura que foram todas consideradas no levantamento fiscal, conforme os demonstrativos anexados às fls. 6 a 11 e 47 dos autos. Informa que a empresa possui duas outras filiais: uma em Camaçari – inscrição estadual nº 29.287.921NO e outra em Salvador, “podendo as transferências acima citadas pelo autuado terem sido realizadas também para estas outras empresas”.

Aproveita a oportunidade para solicitar a retificação da data do Termo de Início de Fiscalização, haja vista ter sido iniciada a ação fiscal após a emissão da Ordem de Serviço, conforme a cópia acostada à fl. 297.

Acata algumas notas fiscais de entradas juntadas pelo sujeito passivo e refaz o levantamento quantitativo de estoques, consoante os demonstrativos de fls. 267 a 296, apurando o seguinte: a) omissão de saídas de mercadorias nos exercícios de 1998, 1999, 2002 e 2003; b) omissão de entradas no exercício de 2000, passando o ICMS normal para R\$129.312,73 e o ICMS antecipado para R\$14.205,98; c) omissão de entradas no exercício de 2001, passando o ICMS normal para R\$101.709,13 e o ICMS antecipado para R\$23.227,35.

Considerando que a autuante anexou novos elementos ao PAF, o autuado foi intimado (fls. 299 e 300) e se manifestou (fls. 302 a 305) suscitando a nulidade do lançamento, por cerceamento de seu direito de defesa, uma vez que lhe foi concedido o prazo de 10 dias para ciência dos documentos juntados pela autuante, quando deveria ter sido de 30 dias, consoante o disposto no artigo 46, do RPAF/99.

Alega, ainda, que “se a intimação do AI deve ser acompanhada de todos os demonstrativos imprescindíveis à formação do PAF, cujo prazo para análise e manifestação é de trinta dias, a intimação acerca de NOVOS DEMONSTRATIVOS DE DÉBITO deve seguir a mesma regra, pois na prática o que se está fazendo é a renovação da autuação”. Pede a nulidade da intimação e a reabertura do prazo de defesa (30 dias).

Reitera todos os termos de sua peça de defesa, no que concerne às preliminares de nulidade e ao mérito, e acrescenta que a ilegitimidade passiva do contribuinte é definida pela lei e não pelo roteiro de auditoria escolhido pela fiscalização.

Quanto às aferições e às variações entre as quantidades de combustíveis, aduz que estão previstas na Portaria do Conselho Nacional de Petróleo nº 283/80 e na Portaria nº 23, do INMETRO, não sendo necessária a apresentação de laudo técnico, pois todos os postos de combustíveis são obrigados a segui-las, e a própria Secretaria da Fazenda tem acatado a contagem das aferições.

Reafirma que diversas notas fiscais de transferências (exercícios de 2000 e 2001) não foram incluídas no levantamento de estoques, apesar da afirmação em contrário da autuante, de acordo com a relação que apresenta e as cópias dos documentos fiscais que anexou às fls. 311 a 395.

Ressalta que não possui filial na cidade de Camaçari, como aventado pelo preposto fiscal, e, ademais, as transferências estão sendo comprovadas pelos documentos que juntou ao PAF.

Finalmente, diz que “continua buscando outros documentos, de aquisição ou de transferência, e protesta pela posterior juntada, caso encontrados”. Pede a realização de diligência, por fiscal estranho ao feito, e a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

Tendo em vista a juntada de outros documentos pelo contribuinte, esta 3<sup>a</sup> JJF deliberou enviar o PAF em diligência, a fiscal estranho ao feito (fls. 399 e 400), para que ele, à vista dos documentos e livros fiscais, bem como do Livro de Movimentação de Combustíveis: a) incluisse as notas fiscais de entradas de mercadorias efetivamente recebidas pelo autuado, por compra ou por transferência, as quais não foram consideradas pela autuante, desde que os documentos fiscais tivessem sido escriturados no livro Registro de Entradas e no Livro de Movimentação de Combustíveis, no período fiscalizado; b) incluisse, no levantamento de estoques, as aferições e as perdas por evaporação apenas se tivessem sido devidamente comprovadas.

O diligente apresentou o Parecer ASTEC nº 0162/2004 informando que deixou de incluir, no levantamento de estoques, as notas fiscais de entradas anexadas pelo contribuinte às fls. 325 a 395, as quais foram relacionadas no demonstrativo de fls. 312 a 317, pelos motivos seguintes:

1. os documentos fiscais referidos não foram escriturados pelo autuado, nem no livro Registro de Entradas, nem no Livro de Movimentação de Combustíveis (fls. 410 a 519);
2. apesar de intimado por duas vezes (23/06/04 e 29/06/04), o sujeito passivo somente apresentou a primeira via de algumas notas fiscais e photocópias das segundas e terceiras vias de outras;
3. há sinais evidentes de adulteração nos documentos fiscais juntados pelo autuado (fls. 325 a 395), quando analisados em confronto com aqueles apresentados por ele em 01/07/04.

Prosegue dizendo que verificou a inclusão indevida, feita pela autuante, de diversas notas fiscais de entradas referentes à filial com inscrição estadual nº 52.810.383 (Notas Fiscais nºs 202514, 208143 e 213272, de gasolina), mas que tal fato não altera o levantamento fiscal, considerando que não houve cobrança do ICMS relativamente às mercadorias constantes nas referidas notas fiscais.

Acrescenta que deixou de considerar as aferições pelo fato de não terem sido comprovadas, haja vista que sequer foram registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis.

Quanto às perdas por evaporação previstas na Portaria nº 283/80 do Conselho Nacional de Petróleo (fl. 306), aduz que as considerou no percentual de 0,6% (seis décimos por cento), sendo elaborados novos demonstrativos para os exercícios de 2000 (diesel comum) e 2001 (álcool, diesel aditivado, diesel comum e gasolina comum). Dessa forma, refez o levantamento com base nas planilhas apresentadas pela autuante em sua informação fiscal e apurou o seguinte débito, nos exercícios de 2000 e 2001: a) infração 1 – R\$235.262,15; b) infração 2 – R\$38.269,75.

A autuante foi cientificada (fl. 528), porém não se pronunciou nos autos.

O autuado, após intimado, se manifestou (fls. 531 a 533) reiterando inicialmente os termos de sua peça defensiva e impugnando o resultado da diligência, pelo fato de o diligente não ter incluído as notas fiscais de transferências, com os seguintes argumentos:

1. “a documentação abandonada pela ASTEC reflete efetivas operações de transferência de mercadorias, o que é confirmado, inclusive, pelo AI nº 10880.0010/03-4, lavrado contra o estabelecimento que emitiu parte das notas, no qual foi apurada a existência das quantidades transferidas, ou seja, ‘de sobra’ suficiente para suportar as operações de transferência, o que aconteceu de forma efetiva”. Trocando em miúdo, a mercadoria que falta na autuada sobre no estabelecimento matriz (IE nº 35.864.789), o que é indício suficiente da regularidade das operações”;
2. “a ASTEC sequer citou quais seriam os ‘sinais de adulteração’ dos documentos, não evidenciando que as notas fiscais, do ponto de vista formal da emissão, seriam imprestáveis”;
3. os “ditos documentos foram apresentados ao Fisco desde o início da ação fiscal, em conjunto com toda a documentação arrecadada, o que significa dizer que não compõe a fulcro do auto o fato narrado pela ASTEC, assim como a mencionada ausência de escrituração fiscal” e que “o parecer ora contestado implica em alteração da causa de pedir, impondo restrição a documentos sequer citada quando da lavratura do Auto de Infração”;
4. “a ausência de escrituração dos documentos, ainda mais quando presentes outros indícios de regularidade das operações, a exemplo da citada autuação na matriz, constitui tão somente infração de caráter acessório, que no caso pode ser punida com multa formal, não existindo fundamentação legal para a manutenção da cobrança do ICMS”.

Conclui dizendo que não existe base legal para a desconsideração, nos exercícios de 2000 e 2001, das Notas Fiscais de transferências que relaciona, as quais foram oriundas da matriz (inscrição estadual nº 35.864.789NO) e de uma filial (inscrição estadual nº 48.782.443NO).

Por fim, pede a realização de nova diligência, protesta pela juntada posterior de documentos e requer a nulidade ou a improcedência do Auto de Infração.

## VOTO

Inicialmente, rejeito o pedido de nova diligência a ser realizada por fiscal estranho ao feito, porque já se encontram no processo todos os elementos formadores de minha convicção, de acordo com o artigo 147, inciso I, do RPAF/99.

Devo me manifestar, preliminarmente, sobre a questão prejudicial aventada pelo autuado, de nulidade da intimação expedida em razão da juntada, pela autuante, de novos documentos aos autos, por ocasião da prestação da informação fiscal.

O contribuinte alegou a existência de cerceamento de seu direito de defesa, uma vez que lhe foi concedido o prazo de 10 dias para ciência dos documentos juntados pela autuante, quando deveria ter sido de 30 dias, consoante o disposto no artigo 46, do RPAF/99, e que “se a intimação do AI deve ser acompanhada de todos os demonstrativos imprescindíveis à formação do PAF, cujo prazo para análise e manifestação é de trinta dias, a intimação acerca de NOVOS DEMONSTRATIVOS DE DÉBITO deve seguir a mesma regra, pois na prática o que se está fazendo é a renovação da autuação”.

Não concordo com o argumento defensivo, de que houve “renovação da autuação”, pois houve apenas uma retificação do levantamento quantitativo de estoques, para incluir algumas notas fiscais de entradas apontadas, inclusive, pelo sujeito passivo em sua impugnação, as quais não haviam sido consideradas pelo preposto fiscal em seu trabalho original. Dessa forma, deve ser obedecida a regra inserida no § 1º do artigo 18 do RPAF/99 que possui a seguinte redação: “As eventuais incorreções ou omissões e a não-observância de exigências meramente formais contidas na legislação não acarretam a nulidade do Auto de Infração ou da Notificação Fiscal, desde que seja possível determinar a natureza da infração, o autuado e o montante do débito tributário, devendo as incorreções e omissões serem corrigidas e suprimidas por determinação da autoridade competente, desde que o fato seja comunicado ao sujeito passivo, fornecendo-se-lhe no ato da intimação cópia dos novos elementos, com a indicação do prazo de 10 (dez) dias para sobre eles se manifestar, querendo”.

Ressalte-se que o autuado dispôs do prazo de trinta dias para a sua defesa, ocasião em que teve a oportunidade de estudar o levantamento de estoques e constatar as imperfeições apontadas em sua peça de defesa, sendo desnecessária a concessão de outro prazo de trinta dias para avaliar os novos demonstrativos que muito pouco alteraram o trabalho fiscal original.

Quanto ao artigo 46, do RPAF/99, refere-se à obrigatoriedade de fornecimento, ao contribuinte, de cópias de todos os termos, demonstrativos e levantamentos elaborados pelo fiscal autuante e que sejam indispensáveis para o esclarecimento dos fatos narrados no corpo do Auto de Infração, o que foi integralmente cumprido neste lançamento, conforme o recibo de fl. 120 do PAF.

Pelo exposto, não acato a questão prejudicial levantada, uma vez que não vislumbro nulidade na intimação acima aludida.

O autuado suscitou, ainda, diversas preliminares de nulidade do Auto de Infração, as quais passarei a analisar de *per si*:

A primeira preliminar se prende ao fato de a ação fiscal ter sido levada a efeito e finalizada sem a cobertura por “termo de fiscalização”, uma vez que foi iniciada em 19/09/03 e finalizada em 29/12/03 (mais de 90 dias após), sem que tivesse sido prorrogado o termo de início de fiscalização, consubstanciando, no entendimento do contribuinte, vício insanável.

A autuante esclareceu que a ação fiscal foi iniciada realmente em 05/11/03, com a emissão da Ordem de Serviço nº 532048/03 (fl. 297), e não em 17/09/03, como consta no Termo de Início de Fiscalização (fl. 5).

Analizando os documentos apensados aos autos, constato que a Ordem de Serviço nº 532048/03 foi efetivamente emitida em 05/11/03 e, apesar de constar, no Termo de Início de Fiscalização, o dia 17/09/03 como a data inicial do procedimento fiscal, há que se considerar o seguinte:

1. é vedado a qualquer auditor fiscal iniciar uma ação fiscal sem que uma ordem de serviço o tenha autorizado a realizar tal tarefa;
2. no próprio Termo de Início de Fiscalização a autuante faz referência à Ordem de Serviço nº 532048/03, que somente foi emitida quase dois meses depois, configurando, a meu ver, um equívoco na indicação da data de início da ação fiscal, já que teria sido impossível à autuante ter mencionado uma ordem de serviço que sequer existia naquela data;
3. ainda que não tivesse havido equívoco e a ação fiscal tenha realmente se iniciado em 17/09/03, a falta de prorrogação do Termo de Início de Fiscalização traria como consequência jurídica apenas a devolução da espontaneidade, ao sujeito passivo, para o pagamento do tributo, nos termos do § 1º do artigo 28 do RPAF/99, que prevê o seguinte: “O procedimento de fiscalização deverá ser concluído no prazo de 90 (noventa) dias, prorrogável mediante comunicação escrita da autoridade competente por iguais períodos consecutivos, sendo que, esgotado o prazo sem que haja prorrogação ou lançamento de ofício, o sujeito passivo poderá exercer o seu direito à denúncia espontânea, se for o caso”.

Pelo exposto, deixo de acatar a preliminar de nulidade acima mencionada, uma vez que não houve a ocorrência de vício insanável no lançamento, como alegado pelo autuado, conforme inúmeras decisões deste CONSEF.

A segunda preliminar de nulidade suscitada diz respeito à alegação de que o autuado é ilegítimo para figurar no pólo passivo da presente relação tributária, considerando que a responsabilidade pelo lançamento e pagamento do imposto, relativo às operações internas subsequentes com combustíveis, é atribuída legalmente ao distribuidor, na condição de sujeito passivo por substituição.

Efetivamente o contribuinte é um posto revendedor de combustíveis e recebe, normalmente, suas mercadorias já com o imposto antecipado pelo fornecedor dos produtos. Ocorre que, na presente autuação, foi constatada, por meio de levantamento quantitativo de estoques, a entrada de combustíveis, no estabelecimento do autuado, desacobertada de documentação fiscal. Nesse caso, como não se pode identificar o remetente das mercadorias adquiridas pelo autuado e, por essa razão, não há como lhe ser imputada a cobrança do tributo pela falta de antecipação nas vendas efetuadas, deve-se exigir, do adquirente das mercadorias (no caso, o autuado), o imposto devido, por solidariedade, em relação ao ICMS normal, e o ICMS devido por antecipação tributária de responsabilidade do próprio sujeito passivo.

Ressalte-se que, ao contrário do entendimento manifestado pelo contribuinte, não se está exigindo o imposto por presunção de omissão de saídas de mercadorias, mas, como dito acima,

pela constatação de entradas de mercadorias sem a competente nota fiscal de origem. Afasto, portanto, essa segunda preliminar de nulidade.

A terceira preliminar de nulidade é concernente à insegurança na determinação da base de cálculo, pois no cálculo dos preços médios unitários foi aplicada MVA, possibilidade não encontrada no artigo 60, inciso II, alínea “b”, do RICMS/97, no entender do autuado.

Como relatado adredemente, o ICMS está sendo cobrado do autuado por solidariedade, em relação ao imposto normal que seria devido pelo remetente, e o imposto devido por antecipação referente às saídas subseqüentes, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, com base na MVA incidente sobre a operação, tendo em vista que os produtos estão enquadrados na substituição tributária. Como não houve a emissão da nota fiscal, o imposto não foi pago e, portanto, não houve encerramento da fase de tributação, como deseja o contribuinte. Em consequência, deixo de acatar também esta preliminar de nulidade.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, em exercício fechado, de acordo com os demonstrativos e documentos acostados ao PAF (fls. 6 a 120).

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 normal por solidariedade, bem como o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), como acima descrito.

O autuado impugnou a infração 1 inicialmente alegando que não foram levadas em conta, pela autuante, as aferições e a variação admitida pelo IBAMETRO de +/- 0,5%.

O diligente, por sua vez, informou que não considerou as aferições porque não foram registradas no Livro de Movimentação de Combustíveis, mas incluiu perdas por evaporação no percentual de 0,6%, o que aumentou o valor do débito referente aos exercícios de 2000 e 2001, em relação à retificação procedida pela autuante em sua informação fiscal.

Verifico, pelas informações do diligente e pelos elementos constantes no PAF, que as perdas por evaporação e as aferições, embora previstas na legislação, não foram escrituradas pelo contribuinte no Livro de Movimentação de Combustíveis, além de não estarem 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 de mercadorias, 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 pleiteado pelo sujeito passivo. Sendo assim, a perda por evaporação somente provocaria aumento na omissão de entradas de mercadorias, prejudicando o próprio contribuinte, como se pode comprovar pelo trabalho do estranho ao feito, razão pela qual entendo que não podem ser incluídas no levantamento de estoques ora em lide.

O autuado argumentou, ainda, que a autuante não computou diversas notas fiscais de entradas, além de transferências recebidas de sua matriz (inscrição estadual nº 35.864.789) e que, consoante a cópia do Auto de Infração nº 108880.0010/03-4, foram detectadas, na matriz, saídas de mercadorias sem a emissão de documentos fiscais, tendo sido aplicada a multa de R\$50,00,

irregularidade explicada pelo fato de não terem sido computadas, nas duas auditorias, as notas fiscais de transferências, apesar de terem sido apresentadas à fiscalização, embora reconheça que não foram escrituradas.

A autuante, em sua informação fiscal, acatou parte das alegações defensivas (relativamente às notas fiscais de compras de combustíveis), mas o contribuinte se mostrou ainda inconformado, aduzindo que diversas notas fiscais de transferências (nos exercícios de 2000 e 2001) não foram incluídas no levantamento de estoques, apesar da afirmação em contrário da autuante, de acordo com a relação que apresentou e as cópias dos documentos fiscais que anexou às fls. 311 a 395.

Realizada a diligência, o estranho ao feito informou que deixou de incluir as mencionadas notas fiscais de transferências pelas razões seguintes: a) porque não haviam sido lançadas no livro Registro de Entradas e no Livro de Movimentação de Combustíveis (fls. 410 a 519); b) apesar de intimado por duas vezes (23/06/04 e 29/06/04), o sujeito passivo somente apresentou a primeira via de algumas notas fiscais e fotocópias das segundas e terceiras vias de outros documentos; e c) porque havia sinais evidentes de adulteração nos documentos fiscais juntados pelo autuado (fls. 325 a 395), quando analisados em confronto com aqueles apresentados por ele em 01/07/04, fato contestado pelo autuado.

Analizando as fotocópias das notas fiscais de transferências juntadas pelo autuado às fls. 325 a 395, constato que, embora o diligente não tenha relacionado em seu parecer os “sinais de adulteração”, eles os indicou em cada documento fiscal, como a seguir descrito:

1. inserção da palavra “transferência” onde havia “vendas”; alteração do nome do destinatário original para “Posto de Combustíveis ULM Ltda” (o autuado); alteração da inscrição estadual e do CNPJ do destinatário original para a do autuado; inserção de mercadorias e quantidades não existentes nos documentos originais, inclusive com caligrafia diferente; rasura no valor total dos produtos, aumentando-o; rasura na quantidade dos produtos, aumentando-a; rasura no preço unitário do produto; rasura na data de emissão da nota fiscal e alteração do tipo de mercadoria;
2. pode-se verificar, ainda, que, em parte das notas fiscais emitidas pela matriz supostamente de transferência de mercadorias para o autuado, consta a seguinte observação no campo de dados adicionais: “Em substituição aos cupons fiscais em anexo”, o que deixa evidente que a empresa não emitiu a nota fiscal para acobertar a saída de produtos em transferência para o estabelecimento do autuado, mas, como se infere da observação apostila, o documento fiscal foi emitido apenas para substituir cupons fiscais que ela própria havia extraído naquele dia (vide Notas Fiscais nºs 4716, 4852, 4899, 4950, 5007, 5121, 5286, 5752, 5834, 5850, 5907, 6032, 6104, 6061, 6346, 6580 e 6529 - fls. 369, 371, 372, 373, 375, 376, 379, 383, 384, 385, 386, 387, 388, 389, 391, 392 e 393);
3. além das irregularidades acima descritas, verifico que outras notas fiscais foram canceladas pelo seu emitente (o estabelecimento matriz) e posteriormente reaproveitadas para acobertar supostas saídas por transferência para o autuado: Notas Fiscais nºs 6032, 6104, 6061, 6346, 6529 e 6866 (fls. 387, 388, 389, 391, 393 e 395).

Além dos evidentes sinais de adulteração constatados nos documentos fiscais juntados pelo autuado, ressalto que os mesmos não foram por ele escriturados, nem no livro Registro de Entradas, nem no Livro de Movimentação de Combustíveis, e, portanto, é óbvio, em meu entendimento, que não podem ser considerados no levantamento quantitativo de estoques. Para corroborar tal posicionamento observo, ainda, que o diligente informou que, apesar de intimado por duas vezes (23/06/04 e 29/06/04), o sujeito passivo somente apresentou a primeira via de algumas notas fiscais e fotocópias das segundas e terceiras vias das demais.

Observo, por fim, que, muito embora o diligente não tivesse discriminado os sinais de adulteração, é prerrogativa deste órgão julgador examinar as provas acostadas aos autos a fim de formar o seu convencimento, independentemente do posicionamento externado pelo estranho ao feito, que tem a responsabilidade de emitir um parecer meramente informativo, sem nenhum caráter vinculante para a decisão que vier a ser tomada pelo órgão julgador administrativo, o qual pode, inclusive, desprezar totalmente o parecer emitido.

Também discordo do pensamento do contribuinte ao afirmar que, porque foram detectadas saídas de mercadorias sem notas fiscais no estabelecimento matriz (razão pela qual foi lavrado anteriormente o Auto de Infração nº 108880.0010/03-4), tal fato explicaria a omissão de entradas de mercadorias detectada no estabelecimento do autuado. Ao contrário, entendo que não se pode fazer essa ilação porque não foram apresentados elementos de prova que levassem à conclusão da existência de tal vinculação, podendo, a omissão de saídas de mercadorias detectada na matriz, ter sido decorrência de vendas ou transferências a outras filiais. Simplesmente, não se pode ter certeza para fazer tal afirmação.

O sujeito passivo, em sua manifestação de fls. 531 a 533, argumentou que os supostos documentos fiscais de transferência “foram apresentados ao Fisco desde o início da ação fiscal, em conjunto com toda a documentação arrecadada, o que significa dizer que não compõe a fulcro do Auto de Infração o fato narrado pela ASTEC, assim como a mencionada ausência de escrituração fiscal” e que “o parecer ora contestado implica em alteração da causa de pedir, impondo restrição a documentos sequer citada quando da lavratura do Auto de Infração”.

Rejeito tal argumentação, haja vista que não houve alteração na causa de pedir, mas apenas uma verificação das causas que levaram a autuante a não incluir os mencionados documentos fiscais no levantamento de estoques. Lembro que a busca da verdade material é um princípio que deve reger o trabalho de julgamento fiscal e, como tal, o relator do Processo Administrativo Fiscal tem o direito e mesmo o dever de investigar os fatos na busca da verdade almejada. Se os elementos de prova subsequentes são contrários ao interesse de uma das partes, isso não pode servir de argumento para a sua impugnação.

Quanto à infração 2, o sujeito passivo argumentou que a improcedência decorre da “impossibilidade legal da aplicação da MVA para auferir os preços médios unitários, ou seja, a base de cálculo, ainda mais quando no item correspondente a ‘omissão de entradas’ tal índice também foi irregularmente aplicado, provocando ‘bis in idem’”. O autuado ainda afirmou que, se devido o débito correspondente à infração 1, a infração 2 estaria ali englobada, posto que a autuação se deu por presunção de omissão de receita e esta receita omitida se reportaria exatamente ao valor omitido.

Não acato a argumentação defensiva, pois, como já exaustivamente explanado, o ICMS está sendo cobrado do autuado por solidariedade, em relação ao imposto normal que seria devido pelo remetente, e por antecipação, referente às saídas subsequentes, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, com base na Margem de Valor Agregado (MVA) incidente sobre as operações, tendo em vista que os produtos estão enquadrados na substituição tributária. Como não houve a emissão da nota fiscal, o imposto não foi pago e, portanto, não houve encerramento da fase de tributação, como deseja o contribuinte. Não há a ocorrência de “bis in idem”, mesmo porque, do total de imposto exigido na infração 2, foi deduzido o ICMS cobrado na infração 1, como se observa dos demonstrativos acostados às fls. 6 a 11, 293 e 294 dos autos, consoante o disposto no artigo 10, inciso I, alínea “b”, da Portaria nº 445/98.

Por tudo quanto foi exposto, acato o demonstrativo elaborado pela autuante em sua informação fiscal (fls. 267 a 296) para reduzir o débito apontado originalmente no lançamento da seguinte forma:

1. como foram apuradas omissões de saídas de mercadorias nos exercícios de 1998, 1999, 2002 e 2003, deve ser aplicada a multa de R\$50,00, por descumprimento de obrigação acessória, prevista no artigo 42, inciso XXII, da Lei nº 7.014/96 e no artigo 5º, inciso III, da Portaria nº 445/98, tendo em vista a competência insculpida no artigo 157, do RPAF/99.

*Art. 157. Verificada a insubsistência de infração quanto à obrigação principal, porém ficando comprovado o cometimento de infração a obrigação acessória vinculada à imputação, o julgador deverá aplicar a multa cabível, julgando o Auto de Infração parcialmente procedente.*

2. quanto à omissão de registro de entradas de mercadorias apurada nos exercícios de 2000 e 2001, o ICMS normal passa a ser, respectivamente, de R\$129.312,73 e R\$101.709,12, totalizando a infração 1 o valor de R\$231.021,85, e o ICMS antecipado passa a ser de R\$14.205,98 e R\$23.227,35, respectivamente, totalizando a infração 2 o montante de R\$37.433,33.

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração.

### **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 **108880.0008/03-0**, lavrado contra **POSTO DE COMBUSTÍVEIS ULM LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$268.455,18**, com os acréscimos legais, acrescido das multas de 60% sobre R\$37.433,33 e 70% sobre R\$231.021,85, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, além da multa de **R\$50,00**, prevista no inciso XXII, da citada Lei.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, I, “a”, 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/99, com efeitos a partir de 10/10/00.

Sala das Sessões do CONSEF, 10 de novembro de 2004.

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA - PRESIDENTE/RELATORA

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA - JULGADOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR