

**PROCESSO** - A. I. Nº 206952.0026/03-7  
**RECORRENTE** - VILAS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECURSO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JF nº 0131-03/04  
**ORIGEM** - INFAZ CAMAÇARI  
**INTERNET** - 30/06/2005

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJE Nº 0204-12/05

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. **a.1)** MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **a.2)** MERCADORIAS AINDA EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Modificada a Decisão recorrida. Revisão efetuada pela ASTEC reduziu o montante das omissões encontradas. Infrações elididas. As variações encontradas no estoque não podem ser consideradas, de fato, como omissões de entradas ou de saídas das mercadorias objeto do levantamento quantitativo realizado, porque os valores das variações encontradas são admissíveis em face da natureza dos produtos e dos volumes movimentados. Recurso **PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra Decisão da 3ª Junta de Julgamento Fiscal que houvera julgado Procedente o Auto de Infração referenciado, exigindo pagamento de imposto, no valor de R\$2.810,05 e multa por descumprimento de obrigação acessória no montante de R\$179,71, referentes às seguintes imputações:

- 1. Omissão de saída 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 (2000 a 2002) – R\$129,71.*
- 2. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 estoques por espécie de mercadorias, em exercício fechado (2000 a 2002); - R\$1.170,27.*
- 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 (2000 a 2002) – R\$295,51.*
- 4. Omissão de saída 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 (01/01/03 a 26/09/03) – R\$50,00.*

- 5. Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiro 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 estoques por espécie de mercadorias, em exercício aberto (01/01/03 a 26/09/03) - R\$1.050,60.*
- 6. Falta de recolhimento do ICMS, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, conforme percentuais de margem de valor adicionado, 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 (01/01/03 a 26/09/03) - R\$293,67.*

O autuado apresentou defesa, afirmando que os produtos por ele comercializados foram adquiridos junto a fornecedores regulares, e que o autuante levantou números irreais, não considerando, ainda, que as mercadorias já tinham sido tributadas por substituição.

A autuante, em sua informação fiscal, manteve a autuação.

O ilustre relator da Decisão recorrida, em seu voto, disse que:

*“Apesar do autuado ter alegado que a autuante considerou as saídas somente através de notas fiscais, não levando em consideração os cupons fiscais e nem “as pequenas notas retiradas”, verifica-se que o preposto fiscal apurou as quantidades relativas às saídas, estoque inicial e final, de álcool hidratado, gasolina e diesel, através do livro de Movimentação de Combustível (LMC), às fls. 63 a 71, instituído pelo Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), conforme modelo por ele aprovado, que se destina a Registro Diário das Operações de Combustíveis. O referido livro é obrigatório, e sua escrituração tem valor probante, conforme Ajuste SINIEF 1/92 e o art. 314, V, do RICMS/97.*

*Quanto à afirmação do sujeito passivo de que as quantidades e tipos de combustível constantes de algumas notas fiscais não foram devidamente descarregados nos tanques correspondentes, tal argumentação não foi sustentada por qualquer documentação comprobatória, e pelo que dispõe o art. 142, do RPAF/99, a recusa de qualquer parte em comprovar fato controverso com elemento probatório de que necessariamente disponha importa presunção de veracidade da afirmação da parte contrária.*

*Quanto à alegação referente às perdas por evaporação (0,6%), entendo que também não prospera a argumentação defensiva, uma vez que, pelas características dos produtos levantados, e com base no processo de comercialização do autuado, tais perdas só poderiam ser computadas no estoque inicial dos produtos, fato que agravaria a infração cometida, pois aumentaria a quantidade das omissões de entradas apuradas.*

*No que tange às entradas, 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 uma perda uniforme, como pleiteia o sujeito passivo.*

*Não se pode admitir a referida perda em relação às saídas do produto, uma vez que a quantidade vendida corresponde exatamente ao que é registrado na bomba. No que diz respeito ao estoque final, também não se admite perda, já que corresponde exatamente à quantidade medida fisicamente em determinado período.*

*Vale ainda frisar que, na situação em análise, o autuado é um posto de gasolina e, como tal, recebe o álcool hidratado, gasolina e diesel com o imposto já antecipado pela empresa distribuidora de combustíveis, consoante o artigo 512-A, do RICMS/97, que estabelece que “são responsáveis pelo lançamento e recolhimento do ICMS relativo às operações internas*

*subseqüentes com álcool etílico hidratado para fins carburantes, na condição de sujeito passivo por substituição, os distribuidores de combustíveis, como tal definidos e autorizados pelo órgão federal competente”.*

*Entretanto, como foi apurado pelo preposto fiscal, por meio de levantamento de estoques, que o autuado havia adquirido os produtos em tela sem a correspondente nota fiscal de origem, foi exigido corretamente o ICMS, por responsabilidade solidária, tanto em relação ao imposto de apuração normal, quanto aquele devido em razão da substituição tributária, descabendo a alegação defensiva de que a responsabilidade pelo recolhimento do imposto seria exclusiva do fornecedor, inclusive porque, pela característica da auditoria realizada, seria impossível identificar o fornecedor das mercadorias cujas entradas foram omitidas.*

*Foi ainda, acertadamente, exigida multa fixa por descumprimento de obrigação acessória, quando foi constatada a existência de omissão de saídas de mercadorias, tendo em vista que as mesmas já haviam sofrido tributação na entrada.”*

O recorrente interpôs Recurso Voluntário suscitando, preliminarmente, a nulidade da Decisão recorrida por cerceamento de direito de defesa e omissão em analisar os esclarecimentos apresentados e determinar diligência complementar, por não ter sido acolhidas as notas fiscais apresentadas.

Aponta outra nulidade, em face de não ter sido apreciada pela Junta de Julgamento Fiscal a arguição de inconstitucionalidade decorrente do alegado no contexto do Auto de Infração e dos atos praticados.

Afirma, em relação às aferições lançadas no livro de Movimentação de Combustíveis, que não há possibilidade de emissão de nota fiscal nessas operações e que a Fiscalização Estadual, após o Convenio firmado com a ANP, está obrigada a seguir a legislação do petróleo, não devendo considerar (as aferições) como omissão de entrada.

Aduz que se trata de combustíveis, cuja substituição tributária é de responsabilidade da distribuidora e o valor do ICMS já se encontra embutido no valor pago pelo adquirente/comerciante.

Sustenta que as notas fiscais impugnadas foram lançadas no LMC e, portanto, a presunção aludida no Acórdão recorrido não tem valor, uma vez que não há negação da existência delas nem de sua escrituração.

Cita doutrina sobre substituição tributária que não foi levada em consideração, em apoio a sua tese no sentido de que, em sendo responsabilidade da Distribuidora, não cabe a cobrança do imposto a quem adquiriu o produto.

Pede ao final, a reforma do Acórdão para julgá-lo Improcedente ou que se aplique multa por descumprimento de obrigação acessória, por não ter existido falta de recolhimento do imposto.

A Procuradoria Fiscal, em Parecer de Dra. Maria José R. Coelho Lins de A. Sento Sé, aponta que as infrações indicadas pelo preposto fiscal estão tipificadas, fundamentadas na legislação tributária vigente e comprovadas mediante demonstrativos fiscais do débito tributário, cópia dos livros e notas fiscais.

Aduz que a preliminar de nulidade da Decisão suscitada pelo recorrente não merece amparo, uma vez que o contribuinte exerceu plenamente o seu direito de defesa e sequer formulou pedido explícito para realização de diligência fiscal. Observa que inexistiu omissão da JF quanto à apreciação das matérias abordadas pelo contribuinte, ressalvada a questão da inconstitucionalidade da legislação, em face da incompetência deste Conselho para apreciá-la.

Tendo em vista que, na assentada do julgamento do presente Recurso Voluntário, o recorrente peticionou fazendo a juntada de cópias de notas fiscais e apresentando novas justificativas para as diferenças encontradas, o colegiado desta Câmara de Julgamento Fiscal deliberou – fl. 255 - converter o processo em diligência a ASTEC para proceder a revisão dos lançamentos quantitativos, observando se haveria consistência na documentação anexada.

A ASTEC, às fls. 258 a 262, apresenta o Parecer nº 0243/2004, informando o resultado da diligência solicitada, apontando que em relação ao exercício de 2000, acatou as alegações do autuado, quanto à Nota Fiscal nº 114859, ajustando o respectivo demonstrativo de estoques, às fls. 263 a 266.

Quanto ao exercício de 2001, verificou “*in loco*” no estabelecimento matriz do autuado que este não comercializou o produto “óleo diesel” naquele período e, por isso, considerou o registro de entrada da Nota Fiscal nº 4841, de 31/03/2001, e a respectiva quantidade do produto no levantamento quantitativo às fls. 263 a 266.

Não acatou a questão do arredondamento para cima dos números inseridos nos registros com duas casas decimais, considerando que existem frações que não aparecem.

Sobre o exercício de 2003, considerou as alegações do autuado nos itens que havia divergência em relação aos estoques finais – gasolina comum e álcool – e em relação a 800 litros de gasolina comum que teria sido descarregada no tanque de gasolina aditivada, constando que, de fato, haveria o transbordamento de combustível, em face da capacidade do tanque, conforme constatou no Livro de Movimentação de Combustíveis.

Por fim, demonstrou e concluiu que se fossem consideradas as perdas de 0,6% alegadas pelo autuado, agravariam as omissões de entrada apuradas e apresentou às fls. 274 a 277 novo demonstrativo de débito, reduzindo a exigência para o valor de R\$1.167,31.

Intimado, o recorrente manifesta-se sobre o Parecer da ASTEC, apresentado novas planilhas em relação aos demonstrativos dos exercícios de 2002 e 2003 com novos somatórios em relação às saídas registradas no LMC, que resultariam em transformar as omissões de entradas em omissões de saídas.

A autuante, por sua vez, concorda com o citado Parecer.

Os autos foram reencaminhados a Procuradoria Fiscal e Dra. Maria José R. Coelho Lins de A. Sento Sé em novo Parecer considera que da análise das razões expendidas no presente Recurso Voluntário, estão presentes argumentos jurídicos capazes de provocar revisão parcial do acórdão recorrido.

Aponta que o Parecer exarado pela ASTEC analisa com detalhes o levantamento quantitativo de estoques elaborado no presente PAF, desprezando as perdas por evaporação eis que as mesmas só iriam agravar a autuação, e as alegações formuladas para cada exercício fiscal foram acatadas em face das provas materiais apresentadas após a interposição do Recurso Voluntário.

Assim, opina pelo Provimento Parcial do Recurso Voluntário.

Nos termos do artigo 46, inciso II, da Lei nº 8.207/02 o Parecer acima referido foi ratificado pelo Dr. Rogério Leal Pinto de Carvalho, procurador do Estado.

## VOTO

Conforme aponta a Douta procuradora, a diligência realizada pela ASTEC acolheu os argumentos apresentados pelo recorrente que tiveram respaldo nas provas materiais apresentadas após a interposição do Recurso Voluntário e nas verificações realizadas pelo diligente.

Por outro lado, não acato os novos argumentos trazidos pelo recorrente na sua manifestação sobre o Parecer da ASTEC, porque apresentam divergências apenas em relação a quantidades de “saídas c/nota fiscal”, e verifico que esses quantitativos em nenhuma outra oportunidade foram contestados e nessa momento não vieram acompanhadas de comprovação.

No entanto, não posso deixar de observar que, após as revisões efetuadas, as omissões de entradas e saídas reais, são absolutamente inexpressivas, sendo que todas as diferenças encontradas que resultaram na apuração de entradas, que poderiam implicar em prejuízo ao erário, são inferiores a 0,44%, ou seja: menores do que a variação de estoque físico - 0,6% -

admitida, sem necessidade de justificativa, pela Portaria DNC nº 26/92, que regula o registro de combustíveis no Livro de Movimentação o “LMC”.

Ora, trata-se de controle sobre movimentação de líquidos combustíveis, material volátil e que sofre variação acentuada de volume em decorrência da temperatura ambiente. Imagine-se que os trilhos da rede ferroviária que são de aço, são fixados na linha férrea com uma certa folga para permitir a sua expansão ao sofrer a ação do calor ao longo do dia. Os combustíveis são bombeados para os tanques dos caminhões transportadores com a temperatura controlada. A partir desse momento passam a sofrer variação de volume, sobretudo no momento da saída pelas bombas, que a depender da temperatura ambiente registrarão, forçosamente, valores diferentes do registrado na entrada.

Entendo que daí resulta a tolerância de 0,6% admitida pelo Conselho Nacional de Petróleo, conforme se deduz da sua Portaria nº 26/92.

Há que se entender que, ao registrar um volume maior de saída de uma mesma porção de combustíveis, resultará em aparente diferença a menos nas entradas.

As medidas - peso e volume - são valores relativos, o peso variando em relação à altitude, em decorrência da pressão atmosférica, e o volume sofrendo alterações em face da temperatura ambiente, decorrente da expansão de suas moléculas.

No caso em concreto, as diferenças encontradas foram todas justificadas pelo contribuinte e reduzidas na revisão realizada pela ASTEC, resultando em valores, repito, absolutamente inexpressivos, eis que dos 16 itens/exercícios verificados, apenas 2 apresentaram variação superior aos 0,6%, qual seja: omissões de saídas de óleo diesel de 1.056 l, correspondente a 1,11% do total movimentado e 264 l de gasolina, representando, 0,84% do total, ambas no exercício de 2000.

Devo salientar que não se trata de abater essa variação do levantamento de estoque e, sim, de admitir que variações dessa monta podem ser desconsideradas diante da sua inexpressividade e da possibilidade de ocorrerem em face da natureza dos produtos.

Assim, invocando o princípio da razoabilidade, julgo que as variações encontradas no estoque não podem ser consideradas, de fato, como omissões de entradas ou de saídas das mercadorias objeto do levantamento quantitativo realizado, porque os valores das variações encontradas são admissíveis em face da natureza dos produtos e dos volumes movimentados e, portanto, voto pelo PROVIMENTO do Recurso Voluntário, para modificar a Decisão recorrida para decretar a IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração em lide.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **IMPROCEDENTE** o Auto de Infração nº 206952.0026/03-7, lavrado contra **VILAS COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de junho de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO - PRESIDENTE

JOSÉ CARLOS BARROS RODEIRO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEIERO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS