

**A. I. Nº** - 298943.0001/04-5  
**AUTUADO** - AIR LOQIDE BRASIL LTDA.  
**AUTUANTES** - ROBERTO FREITAS BARRETO e MARCILIO JOSÉ AMORIM DOS SANTOS  
**ORIGEM** - IFEP – DAT/METRO  
**INTERNET** - 16/11/05

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF Nº 0405-03/05

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. Constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, devendo ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a de saídas. Rejeitada a preliminar de nulidade e a arguição de decadência. Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 30/03/2005, refere-se à exigência de R\$249.492,93 de ICMS, acrescido da multa de 70%, relativo à omissão de saídas de mercadorias tributáveis, decorrente da falta de registro de entrada de mercadorias em valor inferior ao das saídas efetivas omitidas, apurado mediante levantamento quantitativo de estoques, levando-se em conta para o cálculo do imposto, o maior valor monetário, o das saídas tributáveis, nos exercícios de 2000 a 2002.

O autuado, por meio de advogado, apresentou impugnação (fls. 249 a 272), informando, inicialmente, que fabrica e comercializa todos os gases do ar, em seus estados líquidos e gasosos; além de misturas gasosas para fins industriais, medicinais e científicos, bem como equipamentos relacionados à estocagem e distribuição dos gases, e, dentre os principais produtos que a empresa comercializa, estão: argônio, oxigênio, nitrogênio e gás carbônico. Disse que, “diferentemente dos demais produtos, a comercialização e produção de gases possuem características específicas que devem ser observadas quando da elaboração de controle de produção e estoque”. Assim, o defendente alegou que não foram observadas, pela fiscalização, as particularidades inerentes às operações que envolvem as mercadorias objeto da autuação, e, ao invés de observar essas particularidades, a fiscalização entendeu que a empresa deixou de recolher o ICMS em decorrência das diferenças apuradas nas quantidades em estoque. Comentou sobre o enquadramento legal da infração apontada e da multa aplicada, transcrevendo dispositivos da legislação pertinente, inclusive da Portaria 445/98, afirmando que não infringiu nenhum dos dispositivos da legislação, indicando, demonstrando o entendimento de que são artigos genéricos sobre obrigações do contribuinte, e esse fato, por si só, é suficiente para se declarar a **nulidade** do Auto de Infração. Por isso, entende que o presente lançamento não atendeu as disposições legais mínimas para a sua constituição, a exemplo do que estabelece o art. 142, do CTN. Citou a Súmula 473 do STF e entendimento de Estevão Horvath, concluindo, o defendente afirma, que a falta de indicação correta da infração compromete a liquidez e certeza do lançamento.

Outra preliminar apresentada pelo defendente se refere à **decadência** do direito da Fazenda Estadual em constituir os créditos tributários em questão, conforme preconizado no art. 150, § 4º, do CTN, o que entende que acarreta nulidade da exigência fiscal referente aos meses de janeiro a março de 2000. Citou a legislação, ensinamentos de juristas, além de julgamentos deste CONSEF, acolhendo a alegação de decadência.

Quanto ao mérito, alegou que a fiscalização não levou em consideração as características específicas que envolvem o processo de produção e comercialização de gases, haja vista que, de acordo com os relatórios técnicos que acosta aos autos, os gases, no estado líquido, sofrem variações de volume durante todo o processo produtivo, principalmente em decorrência da variação de pressão e temperatura, e tais variações são normais e inerentes à própria natureza química dos gases, ocorrendo, também variação do volume em decorrência de sua vaporização.

Descreveu as etapas em que ocorre a variação do volume, estimada entre 0,5% e 1%, assegurando que as variações são normais e inerentes à própria natureza química dos gases, o que acarreta variação entre o estoque físico e o contábil. No caso do argônio, explicou que as variações de volume ocorridas na etapa de seu armazenamento foram mais expressivas em função da baixa capacidade de pressão do tanque de estocagem. Falou também, sobre a vaporização do produto, e no detalhamento de todo o processo realizado pela empresa, concluiu que a fiscalização não considerou as variações do volume comprovados nos pareceres que o defendente anexou aos autos, tendo sido encontradas diferenças sem apurar o volume real dos produtos comercializados, face ao caráter peculiar do processo de comercialização.

Argumentou que os dados utilizados pela fiscalização não representam a real movimentação do estoque, haja vista que foram consideradas as informações contidas nos livros fiscais e contábeis sem observar as variações normais de volume que ocorrem nas operações com os gases. Cita o entendimento da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, “ao reconhecer improcedente o auto de infração lavrado, tendo em vista a não verificação das perdas normais e anormais inerentes ao processo produtivo dos gases, no caso GLP”, e quanto ao conceito de perdas normais e anormais ocorridas no processo produtivo, citou decisão da 1ª JF, tendo o defendente apresentado o entendimento de que a legislação do Estado da Bahia não apresenta qualquer percentual que possa ser admitido, e no caso em análise, diante da inexistência de qualquer regulamentação específica, cabe à fiscalização averiguar o processo produtivo da empresa para verificar, e jamais a fiscalização poderia proceder a uma análise somente da documentação. Assim, o autuado alega que houve presunção baseada nas diferenças apuradas que não refletem a realidade ocorrida no caso concreto. Reproduziu ensinamentos do Prof. Geraldo Ataliba e de Celso Antonio Bandeira de Mello, além de Alberto Xavier, concluindo o defendente que a autoridade julgadora deve afastar o entendimento da fiscalização, tendo em vista que além de inexistirem as diferenças apuradas, a autuação baseou-se em mera presunção.

Em relação à **base de cálculo** do imposto exigido, o autuado contestou o fato de ter sido levado em consideração, para apuração do valor do débito, o maior valor monetário, alegando que, se fosse admitir como ocorrida a infração apurada, o valor a ser exigido deveria corresponder ao valor das efetivas operações realizadas. Entende que o valor constante no presente lançamento não mantém relação com a hipótese de incidência descrita no Auto de Infração, fato que demonstra a sua nulidade.

Outro ponto questionado pelo defendente é quanto à aplicação da **taxa selic**, argumentando que a mencionada taxa visa à remuneração do investidor, e não para ser aplicada como sanção, por atraso no cumprimento de uma obrigação. Neste sentido, citou ensinamentos de Maristela Miglioli Sabbag e do Prof. Ives Gandra da Silva Martins, além do entendimento do Ministro do STJ, Domingos Franciulli Netto. Disse que, se o presente lançamento for considerado procedente, deve-se expurgar a taxa selic do valor exigido. Por fim, o autuado requer que seja “cancelado o auto de infração”, e se for admitida a ocorrência do fato gerador do ICMS, a base de cálculo deve levar em consideração o valor da operação, e não o maior valor monetário; que se afaste a presunção, e na hipótese de não serem conhecidas todas as alegações defensivas, que seja declarada a decadência do crédito tributário, referente ao período de janeiro a março de 2000, e que seja expurgada a taxa selic da exigência fiscal.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 323/324 dos autos, dizendo que:

- a farta documentação acostada ao PAF não deixa dúvida quanto à execução do roteiro fiscal, com base na Portaria 445/98;
- em relação ao argumento defensivo de que o lançamento foi alcançado pela decadência, a acusação fiscal foi apresentada dentro do quinquênio, contado a partir do primeiro dia do exercício seguinte à ocorrência da irregularidade, “o termo inicial do levantamento fiscal se deu em 01/01/2000, enquanto o lançamento foi produzido em 31/03/2005”;
- apesar de o autuado desenvolver a atividade industrial não possui controles que se possa aferir as perdas, não foi apresentado à fiscalização qualquer livro de Controle da Produção e do Estoque, e o defendente não anexou aos autos nenhum meio de prova;
- não pode prosperar o argumento relativo à taxa SELIC, só restando à fiscalização pedir a procedência do presente Auto de Infração.

Considerando as alegações defensivas, não acatadas pelo autuante, esta JJF, converteu o presente processo em diligência à ASTEC/CONSEF para que Auditor Fiscal estranho ao feito, após analisar os livros e documentos fiscais do autuado em confronto com os demonstrativos elaborados pelo autuante:

- a) verificar a ocorrência de variações volumétricas em relação às entradas, saídas e aos estoques, se essas variações são positivas ou negativas, e em razão disso qual o controle efetivo;
- b) se forem comprovadas as variações, fazer o confronto com os dados do levantamento fiscal, efetuando os ajustes necessários, não considerados no levantamento fiscal, elaborando novos demonstrativos, inclusive o de débito.

O diligente, por meio do PARECER ASTEC Nº 0157/2005 (fls. 330 a 332), informou que intimou o autuado a comprovar as perdas efetivas, ocorridas no período fiscalizado, e indicar como foram contabilizadas e como é feito o controle de tais perdas, sendo solicitado, também o Livro Controle da Produção e do Estoque, ou documentação equivalente.

O preposto da ASTEC informou que o autuado apresentou uma série de documentos, e em relação aos questionamentos por ele formulados o contribuinte respondeu:

- a) que os gases sofrem variações de volume quando submetidos a diferentes pressões e temperaturas, e que o detalhamento do processo, bem como as variações de percentuais de volume que ocorrem em cada etapa foram demonstradas nos relatórios que anexou aos autos;
- b) quanto ao controle dessas variações, é realizado, periodicamente, o inventário físico e apuradas as mencionadas variações;
- c) apresenta planilha para demonstrar as efetivas variações de volume ocorridas nos exercícios fiscalizados;
- d) os saldos finais do estoque de alguns produtos, considerados no levantamento fiscal, não conferem com os registros constantes no Livro de Inventário.

O diligente informa que analisou os documentos apresentados pelo autuado, e verificou:

1 - que o documento 01 (fls. 353 a 367) indica inventário datado de 31/12/2000, 31/12/2001 e 31/12/2002. Contudo, os seus dados não conferem com os inventários acostados aos autos (fls. 167 a 243), que foram utilizados no levantamento fiscal;

2 – em relação às perdas, o autuado não apresentou comprovação de sua efetiva ocorrência, nem documentos que comprovem a sua contabilização. Informa que a planilha (doc 02 – fls. 369 a 371),

que o autuado apresenta como espelho das efetivas variações, “além de não especificar as perdas acompanhadas dos documentos fiscais suporte da contabilização, o estoque final nela indicado não tem correspondência com o registrado no Livro Registro de Inventário fls. 167 a 273”, que foi apresentado inicialmente pelo contribuinte aos autuantes.

3 – na planilha fls. 367 a 371 (doc.02), há uma coluna com indicação das transferências internas ou perdas, mas o autuado não apresentou o Livro Registro de Controle da Produção e Estoque ou documento equivalente para comprovar os dados apresentados na citada planilha.

O diligente conclui que, se houve variações volumétricas em relação aos estoques, entradas ou saídas, positivas ou negativas, resultando perdas ou ganhos, tais variações não foram escrituradas.

O autuante Roberto Freitas Barreto tomou conhecimento do PARECER ASTEC Nº 0157/2005, conforme ciente apostado à fl. 388, e não apresentou qualquer pronunciamento.

Intimado a tomar conhecimento do PARECER ASTEC Nº 0157/2005, o autuado apresentou nova manifestação (fls. 390/391), alegando que em relação à informação do diligente de que não foi apresentada comprovação da efetiva ocorrência e da contabilização das perdas, a assertiva não condiz com a realidade, por considerar que a defesa comprovou a existência das perdas por meio dos relatórios técnicos anteriormente acostados aos autos. Diz que em relação à não apresentação dos documentos que comprovassem a contabilização dessas perdas, em momento algum foi intimado a apresentar, mas sim, em demonstrar como foram contabilizadas. Salienta que faz a juntada de balancetes e Diários para comprovar a efetiva contabilização da efetiva perda.

## VOTO

Quanto às preliminares de nulidade argüidas pela defesa do autuado, constatei que o PAF está revestido das formalidades legais, estão determinados o contribuinte autuado, o montante do débito tributário apurado e a natureza da infração.

Em relação a eventuais incorreções no enquadramento legal, alegadas pela defesa, observo que não implicam nulidade da autuação, consoante o art. 19 do RPAF/99, que estabelece: “a indicação de dispositivo regulamentar equivale à menção do dispositivo de lei que lhe seja correspondente, não implicando nulidade o erro da indicação, desde que, pela descrição dos fatos, fique evidente o enquadramento legal”. e, no presente processo, pela descrição dos fatos ficou evidente a infração apurada.

Referente ao prazo decadencial, constato que o mencionado prazo ainda não havia expirado na data da autuação, considerando que a sua contagem inicia no primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ser efetuado, conforme art. 965 do RICMS/97, que reproduz os termos constantes do art. 173 do CTN. Assim, na data de lavratura do Auto de Infração, 30/02/2005, ainda não havia ocorrido a decadência relativamente ao exercício de 2000.

Portanto, fica rejeitado o pedido de nulidade apresentado nas razões de defesa, considerando que não se encontram os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do Auto de Infração.

No mérito, o presente Auto de Infração, é decorrente de levantamento quantitativo de estoques, referente aos exercícios de 2000 a 2002, sendo constatadas tanto diferenças de saídas como de entradas de mercadorias tributáveis, e exigido o imposto relativamente à diferença de maior expressão monetária em cada exercício fiscalizado, a das saídas.

Inconformado, o autuado apresentou defesa, alegando que a fiscalização não levou em consideração as características específicas que envolvem o processo de produção e comercialização de gases, haja vista que, os gases, no estado líquido, sofrem variações de volume durante todo o processo produtivo, principalmente em decorrência da variação de pressão e temperatura, e tais variações são normais e inerentes à própria natureza química dos gases, ocorrendo, também variação do volume em decorrência de sua vaporização.

O autuante informou que, apesar de o autuado desenvolver a atividade industrial, não possui controles para que se possa aferir as perdas, e não foi apresentado à fiscalização qualquer livro de Controle da Produção e do Estoque, nem foi anexado aos autos nenhum meio de prova do alegado.

Considerando as alegações defensivas e a informação fiscal prestada pelo autuante, o PAF foi convertido em diligência para esclarecer as divergências, com base nos livros e documentos fiscais do autuado.

De acordo com o PARECER ASTEC Nº 0157/2005 (fls. 330 a 332), o Livro Registro de Inventário apresentado pelo contribuinte para a realização da diligência fiscal (doc. 1 - fls. 353 a 367) indica os inventários efetuados em 31/12/2000, 31/12/2001 e 31/12/2002. Contudo, os seus dados não conferem com os inventários acostados aos autos (fls. 167 a 243), que foram utilizados no levantamento fiscal.

Foi solicitado para o diligente apurar ocorrência de variações volumétricas em relação às entradas, saídas e aos estoques, se essas variações são positivas ou negativas, e em razão disso qual o controle efetivo, sendo informado pelo diligente, que embora intimado a apresentar essas comprovações, bem como a contabilização das perdas, o autuado apresentou a planilha (doc. 2 – fls. 369 a 371) com indicação de coluna correspondente a transferências internas ou perdas, mas não foi apresentado o Livro Controle da Produção e Estoque para comprovar a movimentação dos produtos, e não há no PAF documento que comprove os dados indicados pelo autuado.

Embora o defendente tenha contestado o PARECER ASTEC Nº 0157/2005, e acostadas aos autos fotocópias de balancete e do “Diário Auxiliar de Estoque”, entendo que os documentos juntados pela defesa são insuficientes para a prova pretendida, haja vista que:

- foi efetuado levantamento quantitativo de estoques, e na realização desse levantamento fiscal devem ser conferidas as entradas e saídas de mercadorias do estabelecimento em cada período fiscalizado, sendo utilizadas também as quantidades consignadas no Registro de Inventário, relativamente aos estoques inicial e final, e elaborados demonstrativos a partir dos documentos fiscais e livro Registro de Inventário fornecidos pelo contribuinte;
- o diligente constatou que os dados apresentados pelo contribuinte são divergentes daqueles apresentados aos autuantes para efetuar o levantamento fiscal;
- o autuado não comprovou as alegadas variações e perdas, por meio da escrituração fiscal solicitada, conforme salientou o diligente da ASTEC, que informou: “embora intimada, a empresa não apresentou comprovação de sua efetiva ocorrência nem documentos que comprovassem a sua contabilização”. Também foi informado pelo diligente que a planilha apresentada pelo contribuinte (fls. 369 a 371), além de não especificar as perdas acompanhadas dos respectivos documentos suporte da contabilização, o estoque final nela indicado não tem correspondência com o Registro de Inventário fornecido inicialmente aos autuantes;

- o autuado anexou à sua impugnação inicial uma “Nota de Informação Técnica” (fls. 312 a 315), constando no campo destinado ao objetivo do mencionado documento: a) “descrever as possíveis causas de perdas de produtos líquidos da ALB que normalmente ocorrem durante o transporte, carregamento e descarregamento de tanques e carretas e demais operações com produtos líquidos”; b) “ações, boas práticas e programas de controle destas perdas”. Entendo que essas informações que são insuficientes para comprovar os necessários controles das perdas alegadas

Vale ressaltar, que o contribuinte foi intimado quanto ao PARECER ASTEC Nº 0157/2005, e embora tenha apresentado cópias de um balancete e “Diário Auxiliar de Estoque”, tais elementos não comprovam as alegadas variações volumétricas em relação às entradas e saídas, e aos estoques, ou seja, se existiram ganhos ou perdas, não ficou comprovado nos autos por meio de escrituração.

Relativamente à taxa SELIC, não obstante as alegações defensivas, está prevista no inciso II, do § 2º, do art. 102, da Lei nº 3.965/81 (COTEB), não cabendo a este órgão julgador a declaração de sua ilegalidade ou inconstitucionalidade, nos termos do art. 167, I, do RPAF/99.

O defendente também contestou a base de cálculo utilizada pelos autuantes na apuração do imposto, ou seja, contestou o fato de ter sido levado em consideração, para apuração do valor do débito, o maior valor monetário, alegando que, se fosse admitir como ocorrida a infração apurada, o valor a ser exigido deveria corresponder ao valor das efetivas operações realizadas. Entretanto, não assiste razão ao autuado, tendo em vista que foi constatado, no levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias, omissões tanto de entradas como de saídas, sendo o valor da omissão de saídas maior que o da omissão de entradas. Por isso, foi adotado pelos autuantes, de forma correta, a regra estabelecida no art. 13, inciso I, da Portaria nº 445, de 10/08/1998, isto é, constatando-se, num mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se por base a diferença de maior expressão monetária, a de saídas.

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **298943.0001/04-5**, lavrado contra **AIR LOQIDE BRASIL LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$249.492,93**, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, inciso III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais.

Sala das Sessões do CONSEF, 07 de novembro de 2005.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR

MARIA DO SOCORRO FONSECA DE AHUIAR - JULGADORA