

PROCESSO - A. I. Nº 206855.0035/03-6  
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e W.L. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA.  
RECORRIDOS - W.L. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
RECURSOS - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 3ª JJF nº 0348-03/05  
ORIGEM - INFAC BONOCÔ  
INTERNET - 20/03/2006

### 1ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO CJF Nº 0063-11/06

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. GASOLINA. ÓLEO DIESEL. ÁLCOOL. **a)** FALTA DE EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE SAÍDAS. MERCADORIAS CUJO IMPOSTO FOI PAGO POR ANTECIPAÇÃO. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. É devida a multa relativa à falta de cumprimento de obrigação acessória pelas saídas sem documentação fiscal de mercadorias não tributáveis. Reformada a Decisão recorrida para excluir o débito referente à infração 1, haja vista a jurisprudência dominante no CONSEF que prevê a aplicação de apenas uma multa de caráter acessório pelo desenvolvimento do roteiro de auditoria de estoques. **b)** 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-lhe a condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadoria de terceiro desacompanhada de documentação fiscal, além do imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Refeitos os cálculos mediante revisão efetuada pelo autuante, ficou reduzido o débito originalmente apurado. Rejeitada a preliminar de nulidade. Indeferido o pedido de diligência fiscal. Recurso de Ofício NÃO PROVADO. Recurso Voluntário PARCIALMENTE PROVADO. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela 3ª Junta de Julgamento Fiscal, nos termos do artigo 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, e de Recurso Voluntário interposto pelo autuado contra a Decisão que julgou o Auto de Infração Procedente em Parte – Acórdão JJF nº 0348-03/05 -, lavrado em decorrência das seguintes irregularidades:

1. Operações de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração, nos exercícios de 2000 e 2002, sendo exigidas as multas de R\$39,71 para 2000 e R\$50,00 para 2002;
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 à substituição tributária, nos exercícios de 2000 a 2002 - R\$55.649,42;

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 MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, nos exercícios de 2000 a 2002 - R\$12.468,40;
4. Operações de saídas de mercadorias isentas e/ou não tributáveis efetuadas sem a emissão de documentos fiscais e, consequentemente, sem a respectiva escrituração, em exercício aberto, no período de 01/01/2003 a 22/09/2003 - multa de 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, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas à substituição tributária, em exercício aberto, no período de 01/01/2003 a 22/09/2003 - R\$1.264,65;
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 MVA, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, em exercício aberto, no período de 01/01/2003 a 22/09/2003 - R\$343,21.

A Junta de Julgamento Fiscal decidiu manter as infrações 1, 4, 5 e 6 e reduziu o débito referente às infrações 2 e 3, acatando a retificação efetuada pelo autuante em sua informação fiscal, a qual foi confirmada por diligente da ASTEC, informando que:

- a) não foi acatada pelo autuante a alegação defensiva, em relação à mistura dos estoques de Gasolina Comum e Gasolina Aditivada, haja vista a inexistência de elementos probatórios;
- b) todas as notas fiscais não consideradas ou computadas incorretamente no levantamento original integraram a retificação efetuada pelo autuante por ocasião da informação fiscal;
- c) as aferições consideradas pelo autuante são aquelas registradas nos Livros de Movimentação de Combustíveis;
- d) os percentuais de perdas por evaporação foram considerados corretamente pelo autuante quando da retificação efetuada por ocasião da informação fiscal;
- e) não constatou qualquer elemento que resultasse modificação no demonstrativo elaborado pelo autuante em sua informação fiscal.

Em seu Recurso Voluntário (fls. 270 a 284), o sujeito passivo pede a reforma da Decisão recorrida, inicialmente suscitando a nulidade do Auto de Infração, por cerceamento de seu direito de defesa, “*por falta de indicação das operações inquinadas de não tributadas*”, *pelo fato de o lançamento se embasar apenas em alegações ou indícios*, “*mas não sobre fatos que se sujeitem ao crivo contraditório do contribuinte*”.

No mérito, alega, em relação à primeira infração, que jamais deu saídas ou promoveu entradas de mercadorias sem documentação fiscal e muito menos deixou de escrutar os documentos no livro próprio, atribuindo as diferenças encontradas a “*uma variação do combustível entre as entradas e as saídas registradas*”.

Prossegue dizendo que ocorreu equívoco do autuante, uma vez que todas as diferenças apuradas no levantamento fiscal são resultantes de variações ocorridas na compra, transporte e armazenamento dos combustíveis, devido às suas próprias características; em razão de evaporação no armazenamento, a qual está prevista pelo Conselho Nacional do Petróleo (CNP) em até 0,6% do volume estocado; em função da precariedade e imprecisão dos instrumentos utilizados para a medição dos produtos (varas de madeira metrificadas); finalmente, em decorrência das aferições dos combustíveis realizadas para verificar a sua qualidade.

Alega, ainda, que os percentuais de perdas por evaporação não foram considerados corretamente pelo autuante e, além disso, que também não foi considerada a ocorrência de misturas nos tanques de gasolina comum e aditivada.

Argumenta que, em nenhum momento, ficou comprovada a existência de fato gerador do ICMS, já que apenas ocorreram perdas pelas variações sofridas de forma natural e discorre sobre o princípio da verdade material, concluindo que, “*se fosse efetuado o levantamento conjunto dos dois tipos de combustível, a diferença encontrada se tornaria irrisória, se comparada ao volume destes combustíveis comercializado (sic) no período*”.

Por fim, pede a realização de diligência por fiscal da ASTEC, “*a fim de que sejam comprovadas todas as razões apresentadas, principalmente a parte que se refere à mistura dos combustíveis, gasolina comum e aditivada*”, e a improcedência do presente Auto de Infração.

A ilustre representante da PGE/PROFIS apresentou o seu Parecer (fls. 287 a 291) opinando pelo Não Provimento do Recurso Voluntário interposto pelo autuado, com fundamento nos seguintes argumentos:

1. de acordo com os demonstrativos de fls. 13, 45, 77 e 110, observa-se que o autuante seguiu os padrões da Portaria nº 283 do CNP (fl. 218), que regula os índices de perdas normais dos combustíveis, constatação ratificada, inclusive, pelo diligente da ASTEC e pela Junta de Julgamento Fiscal;
2. quanto à alegação do recorrente, de mistura no estoque das gasolinas aditivada e comum, não há na escrituração fiscal da empresa nenhuma referência, nem qualquer outra prova material que possa corroborá-la;
3. a auditoria de estoques seguiu a legislação que rege a matéria, fundamentando-se nas aferições registradas nos Livros de Movimentação de Combustíveis, bem como nos demais livros e documentos fiscais do contribuinte e, ademais, os documentos apresentados posteriormente foram acatados pelo autuante, pelo revisor e pelo órgão julgador.

Na sessão de julgamento o Conselheiro Marcos Rogério Lyrio Pimenta declarou-se impedido de discutir e votar o presente Processo Administrativo Fiscal.

## VOTO

Inicialmente, deixo de acatar a preliminar de nulidade levantada pelo recorrente, porque não vislumbrei cerceamento do direito de sua defesa ou vício formal que pudesse contaminar este lançamento, o qual foi lavrado em obediência às normas processuais. Ademais, o contribuinte teve pleno acesso a todos os elementos constantes nos autos e a oportunidade de se manifestar em diversas ocasiões e, ademais, as infrações apontadas foram baseadas em demonstrativos acostados ao PAF, com cópia para o autuado.

Rejeito, também, o pedido de diligência fiscal, por entender que já se encontram no PAF todos os elementos formadores de minha convicção, de acordo com o artigo 147, inciso I, do RPAF/99.

No mérito, o presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS e multas de caráter formal, 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, tendo sido constatada, mediante 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, pela apuração de operações de saídas de mercadorias com o ICMS já pago pelo regime de antecipação tributária.

Verifico que o Recurso Voluntário foi interposto em referência a todas as infrações apontadas no presente lançamento e, por estarem correlacionadas, serão apreciadas juntamente com o Recurso de Ofício impetrado pela Junta de Julgamento Fiscal relativamente às infrações 2 e 3.

Nas infrações 1 e 4 exigem-se três multas por descumprimento de obrigação acessória, relativas aos exercícios de 2000, 2002 e 2003, por ter sido constatada a realização de operações de saídas de mercadorias tributadas antecipadamente sem a emissão de documento fiscal.

O recorrente limitou-se a afirmar que jamais promoveu saídas de mercadorias sem nota fiscal e que as diferenças apontadas devem ser atribuídas a variações na movimentação e estocagem dos combustíveis. As alegações recursais não vieram acompanhadas de elementos de provas para elidir a autuação e, dessa forma, restaram caracterizadas as irregularidades apuradas.

Entretanto, a Segunda Instância do CONSEF já se posicionou no sentido de que deve ser aplicada somente uma multa por toda a auditoria de estoques, e não por exercício, e, dessa forma, deve ser excluído o débito relativo à infração 1, remanescente apenas a penalidade indicada na infração 4, no valor de R\$50,00.

Nas demais infrações (2, 3, 5 e 6) foi exigido o ICMS por solidariedade e por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, e o recorrente alegou que as diferenças apuradas são decorrentes de perdas por evaporação e aferições não consideradas pelo autuante, bem como em função de misturas ocorridas nas gasolinhas comum e aditivada e também não levadas em conta pelo preposto fiscal.

Constatou que o autuante, em sua informação fiscal, efetuou retificações no levantamento, acatando diversos documentos que não haviam sido considerados originalmente; procedeu à dedução, das saídas de mercadorias, dos percentuais de perdas por evaporação (fls. 13, 45, 77, 164 a 168); e acrescentou, às entradas de mercadorias, as quantidades concernentes às aferições (fls. 13, 45 e 77). Quanto à alegada mistura de gasolinhas, informou que “*inexiste nos livros fiscais próprios qualquer registro de tais operações*” (fl. 193).

A 3ª Junta de Julgamento Fiscal deliberou converter o PAF em diligência à ASTEC para confirmar a veracidade das retificações feitas pelo autuante e incluir as aferições efetivamente registradas nos Livros de Movimentação de Combustíveis.

O diligente confirmou que:

1. todas as notas fiscais não consideradas ou computadas incorretamente no levantamento original integraram a retificação efetuada pelo autuante;
2. as aferições consideradas foram aquelas registradas nos Livros de Movimentação de Combustíveis (LMC);
3. os percentuais de perdas por evaporação foram considerados corretamente pelo preposto na informação fiscal – no percentual de 0,6% calculado sobre as entradas e acrescido à quantidade de saídas de mercadorias -, tendo as quantidades sido transportadas para os demonstrativos de cálculos das omissões. Salientou o diligente que “tanto faz que tal percentual seja abatido da entrada ou acrescido na saída dos produtos – desde que calculado sobre a entrada total – que o resultado final será o mesmo”;
4. não existe na escrita do contribuinte nenhum registro que demonstre a alegada mistura dos estoques de gasolina comum e gasolina aditivada. Observou, outrossim, que as mercadorias estão claramente separadas nas notas fiscais de entradas, inclusive com códigos distintos, o que, em sua opinião, caracteriza “produtos distintos entre si”.

O contribuinte não trouxe aos autos, em seu Recurso Voluntário, nenhum documento ou prova que pudesse contraditar o trabalho realizado pelo autuante, em sua informação fiscal, ou pelo diligente. Por outro lado, ficou demonstrado que foram incluídas todas as notas fiscais de entradas não consideradas anteriormente no levantamento original, além de terem sido também levadas em conta às aferições e perdas por evaporação. Ressalto, mais uma vez, que as

quantidades relativas às aferições foram acrescidas às entradas de mercadorias e àquelas referentes às perdas por evaporação foram calculadas sobre as entradas, porém deduzidas das saídas de mercadorias, o que vai ao encontro do pleito do autuado.

O único ponto levantado pelo autuado e não acatado pela instância inferior se refere à alegada mistura de combustíveis que, por não estar lastreada em provas, também deve ser rejeitada por esta Câmara de Julgamento Fiscal.

Pelo exposto, entendo que foi correta a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, ao manter o débito relativo às infrações 4, 5 e 6 e reduzir o montante exigido nas infrações 2 e 3. Considero, contudo, que merece reforma a Decisão recorrida no que concerne à infração 1, tendo em vista que, acorde a jurisprudência deste CONSEF, deve ser exigida apenas uma multa formal na constatação de operações de saídas de mercadorias tributadas antecipadamente, detectadas em levantamento de estoques, devendo ser exigido o débito a seguir demonstrado:

Infrações	Data	Valor devido
1		0,00
2	31/12/00	1.208,80
2	31/12/01	2.945,98
2	31/12/02	1.742,39
3	31/12/00	244,84
3	31/12/01	597,30
3	31/12/02	544,83
4	22/09/03	50,00
5	22/09/03	1.264,65
6	22/09/03	343,21
TOTAL	ICMS	8.892,00
TOTAL	MULTA	50,00

Voto pelo NÃO PROVIMENTO do Recurso de Ofício e pelo PROVIMENTO PARCIAL do Recurso Voluntário, para reformar a Decisão recorrida, excluindo apenas o valor do débito relativo à infração 1 do lançamento.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, NÃO PROVER o Recurso de Ofício interposto e PROVER PARCIALMENTE o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar PROCEDENTE EM PARTE o Auto de Infração nº 206855.0035/03-6, lavrado contra W.L. COMÉRCIO DE COMBUSTÍVEIS LTDA., devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$8.892,00, acrescido das multas de 70% sobre R\$7.161,82 e 60% sobre R\$1.730,18 previstas no art. 42, II, “d”, III e VII, “a”, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa de R\$50,00, prevista no art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, com os devidos acréscimos moratórios.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de fevereiro de 2006.

ANTONIO FERREIRA DE FREITAS - PRESIDENTE

DENISE MARA ANDRADE BARBOSA – RELATORA

JORGE SALOMÃO OLIVEIRA DOS SANTOS – REPR. DA PGE/PROFIS