

**A. I. N°** - 298951.0803/05-9  
**AUTUADO** - POSTO SEGURO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTES** - ANANIAS JOSÉ CARDOSO FILHO e EDIJALMA FERREIRA DOS SANTOS  
**ORIGEM** - INFAZ TEIXEIRA DE FREITAS  
**INTERNET** - 08.06.2006

**1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

**ACÓRDÃO JJF N° 0197-01/06**

**EMENTA: ICMS. 1. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. GASOLINA. ÁLCOOL. ÓLEO DIESEL. 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 devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido. Foi alterado o valor do débito, através de revisão fiscal, reduzindo-se o débito originalmente apontado. **Infrações parcialmente caracterizadas. 2. LIVROS FISCAIS E CONTÁBEIS. a) FALTA DE ESCRITURAÇÃO. REGISTRO DE INVENTÁRIO. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Infração caracterizada. b) EXTRAVIO. LIVROS RAICMS e LMC. MULTA.** Acatada a alegação do autuado de que os livros se encontravam na repartição fiscal, inclusive tendo sido apresentadas cópias reprográficas de folhas dos mesmos. **Infração improcedente. Rejeitada a preliminar de nulidade argüida pelo sujeito passivo. Auto de Infração PROCEDENTE EM PARTE. Decisão unânime.**

**RELATÓRIO**

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 11/08/2005, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2004), exigindo ICMS no valor de R\$ 80.052,73, acrescido da multa de 70%;

02 – 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, da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição

tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício fechado (2004), exigindo ICMS no valor de R\$ 30.796,69, acrescido da multa de 60%;

03 – Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no período de 01/01/2005 a 18/04/2005, exigindo ICMS no valor de R\$ 10.602,24, acrescido da multa de 70%;

04 – 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, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro em sua escrita, da entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias, no período de 01/01/2005 a 18/04/2005, exigindo ICMS no valor de R\$ 6.464,02, acrescido da multa de 60%;

05 – Falta de escrituração de livro fiscal, com aplicação da multa de R\$ 460,00. Consta na Descrição dos Fatos que o livro Registro de Inventário dos exercícios de 2000 e 2001 não foi escriturado;

06 – Extravio dos livros Registro de Entradas dos exercícios de 2000 e 2001, além do LMC – Diesel comum, do LMC – Álcool e do LMC – Gasolina todos dos exercícios de 2000, 2001, 2002 e 2003, sendo aplicada a multa de R\$ 12.880,00.

O autuado apresentou defesa às fls. 243 a 250, argüindo preliminarmente a nulidade do Auto de Infração, por considerar que o mesmo contraria o art. 3º, inciso I da Portaria 445/98, que estabelece que na Auditoria do tipo Levantamento Quantitativo por Espécie de Mercadoria, utilizada pelos autuantes, deve ser usado um “criterioso rigor na quantificação das mercadorias, considerando-se o estoque inicial, as quantidades entradas, as quantidades saídas e o estoque final, relativamente a cada item objeto do levantamento”. Observou que os itens acima referidos são os únicos que devem ser utilizados para o levantamento, porém que os demonstrativos de estoque acostados ao PAF consideram também as perdas e sobras do estabelecimento no período fiscalizado.

Disse que ao se constatar o descumprimento de formalidade essencial contida em lei, o Auto de Infração é nulo, por não haver procedimento alternativo para suprir a ausência da formalidade. Que como a forma está prescrita em lei, sua observância deve ser rigorosa, sob pena de viciar irremediavelmente o ato praticado e, como a forma prevista na lei não foi observada pelos autuantes, exige-se que seja considerado nulo o Auto de Infração lavrado.

No mérito, o autuado utilizou os mesmos argumentos acima citados para enfatizar que os valores encontrados pelos autuantes são inexistentes, por expressarem resultados obtidos a partir de premissas falsas, por não se admitir a inserção de outros valores que não aqueles estabelecidos nos dispositivos legais. Que as perdas e sobras, utilizadas para expressar omissão de entradas, na realidade são fruto das características voláteis das mercadorias, que ora se apresentam com sobras, ora com perdas, a depender dos fatores climáticos como tempo, calor, hora de medição, etc, não podendo se falar em omissão de entradas ou saídas, uma vez que não houve circulação de mercadorias. Afirmou que nem mesmo as perdas poderiam ser adicionadas para efeito de base de cálculo, pois as mercadorias em estoque já se encontram com o imposto pago por substituição tributária.

Asseverou que sendo os levantamentos imprecisos como prova de ilícito fiscal, por não refletirem o seu movimento comercial real, apresentam, por via de conseqüência, bases de

cálculo fictícias, que não expressam uma realidade fiscal ou contábil. Transcrevendo trechos da autoria de Geraldo Ataliba, Amílcar Falcão e Rubens Gomes de Souza, argüiu que sendo a base de cálculo um conceito bem definido na legislação fiscal, toda vez que ela é utilizada de forma inadequada, se distorce o fato gerador e o tributo torna-se desnaturado.

Prosseguiu, dizendo que os autuantes erraram ao incluir, em relação ao óleo diesel no exercício de 2004, os valores constantes das notas fiscais de saída para pessoas jurídicas, em substituição aos cupons fiscais gerados nas transações nas bombas, caracterizando o “*bis in idem*”, uma vez que tais valores ao saírem das bombas já são tributados. Acrescentou que ocorreram diversos equívocos de interpretação sobre os valores levantados, sendo que em muitos casos omissões de saída foram computadas como omissões de entrada, como se verifica do demonstrativo acostado aos autos (fl. 251).

Esclareceu que ao elaborar o demonstrativo, utilizou os mesmos valores que serviram de base no levantamento conduzido pela fiscalização, desconsiderando apenas as perdas e sobras, constatando omissão de entradas apenas em relação a álcool no exercício de 2004, na quantidade de 16.078,80 litros, que gerou uma base de cálculo de R\$ 14.811,79, correspondente a R\$2.518,00 de ICMS e em relação a gasolina no exercício de 2005, na quantidade de 4.024,40 litros, que significou uma base de cálculo de R\$ 8.523,64, resultando em R\$ 1.403,12 de ICMS.

Tratando da infração referente ao extravio de livros fiscais, esclareceu que os livros arrolados pela atual fiscalização, haviam sido entregues ao Auditor Fiscal Antonio Aníbal Bastos Tinoco, para realização de levantamento fiscal, que resultou no Auto de Infração 088502.0020/03-1, lavrado em 12/08/2003, sendo que jamais os referidos livros lhe foram devolvidos. Que ao ser procurado, o preposto fiscal argumentou que os livros teriam ficado na Inspetoria de Teixeira de Freitas, tendo o fato, com o passar do tempo, caído no esquecimento.

Informou que tendo sido agora autuado, para pagamento da multa de R\$12.880,00, valor considerado exorbitante, foi contatada a Repartição Fazendária local, que finalmente localizou e lhe entregou os livros considerados extraviados, que se encontram à disposição da fiscalização e, como prova de que os livros não mais se encontram extraviados, fazendo desaparecer o motivo da autuação, anexou à defesa as cópias das primeiras e das últimas folhas de cada um dos referidos livros (fls. 252 a 340).

Em seguida, o autuado alegou que a legislação estabelece que toda infração tributária deve ser provada e que para se caracterizar a prova, faz-se necessário reunir os elementos que permitam uma segura conclusão sobre os fatos. Que para se concretizar o lançamento, seria necessário que os autuantes apresentassem as provas documentais, para comprovarem a verdade ou os fatos que pretendiam demonstrar; repetiu que as provas apresentadas pela fiscalização são imprestáveis, por estarem baseadas em valores inexistentes. Requereu que o Auto de Infração seja julgado parcialmente procedente, apenas em relação à parte reconhecida.

Auditor Fiscal designado prestou informação fiscal às fls. 345 a 347, afirmando que em relação ao levantamento quantitativo, o autuado somente apresentou os argumentos de que as perdas e sobras não deveriam ser incluídas na apuração e que as notas fiscais de venda no atacado de óleo diesel, relacionadas à fl. 38, representam uma bi-tributação, por já terem sido tributadas através de ECF. Argumentou que, em decorrência da necessidade de se estabelecer controle sobre os postos revendedores e facilitar a fiscalização do ICMS, foi instituído o LMC – Livro de Movimentação de Combustíveis, através da Portaria nº 26 do DNC, em 13/11/1992. Que o art. 5º dessa portaria estabelece que a perda no estoque físico de combustível não pode exceder a 0,6%; sendo superior a esse limite, os postos revendedores devem apurar as causas, devido à possibilidade de estar ocorrendo vazamento do produto para o meio ambiente.

Enfatizou que elaborou uma pequena tabela, em caráter aleatório, para verificar se as perdas do autuado estavam compatíveis com os limites previstos pela citada portaria. Para tanto, calculou a relação percentual entre as perdas/sobras e o estoque médio diário. A planilha, anexada à fl. 348, mostra que ocorreram perdas e sobras de até 15% do estoque médio diário, percentual vinte e cinco vezes superior ao limite máximo estabelecido pela portaria. Desse modo, não se justifica a alegação de que tais diferenças se devem à volatilidade do produto. Nem mesmo um enorme vazamento serviria para explicar o fato, pois enquanto num dia se registra uma perda de 10%, no dia seguinte ocorre sobra do mesmo valor. Concluiu então que as sobras servem tão somente para compensar as elevadas perdas, que no final produziria um estoque ilusoriamente equilibrado. Que teria sido essa a forma utilizada pelo autuado para dar saída sem notas fiscais de mercadorias adquiridas também sem notas fiscais e ao mesmo tempo manter a escrituração do estoque regular. Realçou que isso não é presunção e sim fato e que dessa constatação, o levantamento quantitativo resultou em omissão de entradas.

Argüiu que o art. 328, § 1º do RICMS/97, prevê que na hipótese de emissão de documento fiscal modelo 1, por contribuinte obrigado a emitir cupom fiscal, este deverá ser anexado à via da nota fiscal emitida, na qual deverão ser registrados o número sequencial do ECF e o número do respectivo cupom. Assim, todas as notas fiscais relacionadas no demonstrativo de fl. 38, deveriam estar acompanhadas do correspondente cupom fiscal na via a ser apresentada à fiscalização. Como não foram apresentados, isso prova que não foram emitidos, descabendo a alegação de bi-tributação.

Quanto ao fato do autuado ter acostado ao PAF, cópias de folhas dos livros correspondentes à multa formal, sob a justificativa de que os mesmos se encontravam na Inspetoria, disse que ao não apresentar os livros ele se esquivou de ser fiscalizado no período correspondente, pois mesmo já tendo sido fiscalizado, débitos poderiam ser apurados a qualquer tempo, enquanto não estivesse extinto o prazo decadencial.

Considerando que nos levantamentos realizados pelos autuantes foram avaliadas conjuntamente as perdas e as sobras, sendo o seu somatório lançado como saídas, quando na realidade uma representa saídas e a outra, entradas, esta 1ª JF, em pauta suplementar (fl. 351), deliberou que o processo fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF, para que revisor fiscal a ser designado, elaborasse novos demonstrativos de débito, referentes às infrações 01 a 04, considerando no levantamento apenas as diferenças entre perdas e sobras, levando em conta que tal diferença deveria ser incluída no levantamento como entradas quando resultasse em sobras e como saídas quando resultasse em perdas.

Em seguida, o processo deveria ser encaminhado à Repartição Fazendária, para que fosse entregue ao autuado, cópia dos documentos anexados e dos demonstrativos elaborados pelo diligente. Na oportunidade, deveria ser cientificado o autuado do prazo de 10 (trinta) dias, para se manifestar nos autos. Deveria ser dada ciência também aos autuantes.

O diligente, através do Parecer ASTEC nº 0025/2006 (fls. 354/355), informou que em atendimento à diligência, foi refeita a apuração dos débitos, quando separou em colunas distintas as perdas e as sobras, levando em conta os dados constantes do LMC, conforme novos demonstrativos de estoque às fls. 356/357. Esclareceu ter incluído as sobras como entradas e as perdas como saídas, sendo que o valor total do débito correspondente às infrações 01 a 04, que era de R\$ 127.915,68, foi reduzido para R\$ 6.302,56, conforme demonstrativo que elaborou.

## **VOTO**

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2004 a 2005, de acordo

com os demonstrativos e documentos acostados ao PAF e para aplicar multas por descumprimento de obrigações acessórias.

Preliminarmente, o autuado requereu a nulidade do Auto de Infração, por entender que o mesmo contraria o art. 3º, inciso I da Portaria 445/98, tendo em vista que os demonstrativos de estoque acostados ao PAF consideraram, além do estoque inicial, das quantidades entradas, das quantidades saídas e do estoque final, as perdas e sobras do estabelecimento no período fiscalizado.

Saliento que o lançamento tributário, em momento algum impediu o sujeito passivo de exercer a ampla defesa e o contraditório, estando todas as infrações descritas com bastante clareza, e apoiadas nos documentos fornecidos pelo autuado, estando providas de demonstrativos e levantamentos quantitativos com base nos valores reais escriturados pelo estabelecimento, sendo que o roteiro de fiscalização de “auditoria de estoques”, está em perfeita consonância com os princípios contábeis, servindo de elemento de prova da apuração do crédito tributário.

Constato que os procedimentos conduzidos pela fiscalização apresentam sintonia com as regras estabelecidas na Portaria 445/98 e no que se refere à consideração das perdas e sobras para apurar os débitos do período, saliento que a Portaria nº 26/92, do DNC, que instituiu a obrigatoriedade do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), em sua alínea “f”, do item 12, do tópico VII, fala expressamente que as variações da mercadoria que ultrapassarem a 0,6% do estoque físico deverão ser devidamente justificadas. Assim, rejeito a arguição de nulidade da autuação, por não se enquadrar em nenhum dos incisos do artigo 18 do RPAF/99.

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, exige-se corretamente o imposto devido, por solidariedade, bem como o ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), em razão da constatação da falta de registro, em sua escrituração, de entradas de combustíveis, ocorridas em seu estabelecimento, as quais foram apuradas através de levantamento de estoques.

As ocorrências citadas foram detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques dos produtos ÁLCOOL, ÓLEO DIESEL e GASOLINA, com base nos registros constantes no livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) escriturado pelo contribuinte, nas notas fiscais de entradas e de saídas e no livro Registro de Inventário, sendo apurado quantidades de entradas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis, em exercício fechado (2004) e aberto (01/01 a 18/04/2005).

O contribuinte impugnou o lançamento apontando equívocos que teriam sido cometidos pelo autuante, como a inclusão de perdas para efeito de verificação da base de cálculo, por considerar que as mercadorias em estoque já se encontravam com o ICMS pago através da substituição tributária, entretanto observo que no caso em lide exige-se o pagamento do imposto em decorrência da constatação da falta de registro de mercadorias enquadradas na substituição tributária.

Ressalto, entretanto, que tendo sido observado, da análise das peças que instruem o PAF, que nos levantamentos realizados pelos autuantes, o resultado da soma das perdas e sobras fora lançado como saídas, quando na verdade sobras significam entradas e perdas, saídas, revisor fiscal da ASTEC, atendendo requerimento desta 1ª JF, elaborou novos demonstrativos de débito, referentes às infrações 01 a 04.

Entendo que, após as exclusões efetuadas pelo diligente da ASTEC, cujo demonstrativo é acatado neste voto, restam parcialmente comprovadas as irregularidades apuradas em relação às citadas

infrações. Vale ressaltar que os autuante não se manifestaram quanto ao Parecer ASTEC nº 0025/2006, e o autuado, embora tenha sido regularmente intimado, não contestou os novos demonstrativos elaborados pelo diligente e não apresentou qualquer elemento novo para contrapor o levantamento fiscal. Assim, as referidas infrações são mantidas parcialmente, conforme tabela a seguir:

INFRAÇÃO	OCORRÊNCIA	ICMS DEVIDO (R\$)
01	31/12/2004	3.347,72
02	31/12/2004	1.060,89
03	18/04/2005	1.146,25
04	18/04/2005	747,70
<b>TOTAL</b>		<b>6.302,56</b>

Quanto à infração à infração 05, o sujeito passivo não se pronunciou a respeito e, considerando estar devidamente comprovado nos autos a prática da infração, a mantenho integralmente.

Em referência à infração 06, consta dos autos a alegação do sujeito passivo de que os livros fiscais objeto da autuação se encontravam na repartição fiscal, em decorrência de fiscalização procedida anteriormente e que gerou o Auto de Infração nº 088502.0020/03-1, fato, inclusive, não contestado pelo Auditor Fiscal que prestou a informação fiscal. Observo, ademais, que o autuado anexou ao PAF as cópias reprográficas das folhas dos referidos livros, o que comprova que os mesmos não foram extraviados. Deste modo, esta infração resta improcedente.

#### RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **298951.0803/05-9**, lavrado contra **POSTO SEGURO DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$ 6.302,56**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 4.493,97 e 60% sobre R\$ 1.808,59, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos III, e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$ 460,00**, prevista no art. 42, XV, alínea “d” da citada Lei, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei 9.837/05.

Esta Junta recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/00, com efeitos a partir de 10.10.00.

Sala das Sessões do CONSEF, 01 de junho de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR