

**PROCESSO** - A. I. Nº 269515.0011/09-7  
**RECORRENTE** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECORRIDO** - REDE ROYAL DE AUTO POSTOS LTDA.  
**RECURSO** - RECURSO DE OFÍCIO - Acórdão 1ª JJF nº 0018-01/11  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 10/06/2011

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJF Nº 0121-12/11

**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. Na informação fiscal prestada por Auditor Fiscal designado, restou comprovada a inexistência das omissões apontadas no levantamento quantitativo de estoques levado a efeito pelo autuante. Infrações insubsistentes. Mantida a Decisão recorrida. Recurso **NÃO PROVIDO**. Decisão unânime.

### RELATÓRIO

Trata-se de Recurso de Ofício apresentado pela Junta de Julgamento Fiscal contra o julgamento do Auto de Infração, lavrado em 15 de dezembro de 2009, o qual exige ICMS no valor de R\$ R\$588.736,11, acrescido das multas de 60% e 70%, decorrente da constatação das seguintes infrações:

1. 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, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 459.984,93, acrescido da multa de 70%;
2. Deixou de efetuar o recolhimento do ICMS por antecipação, na qualidade de sujeito passivo por substituição, referente às aquisições de mercadorias provenientes de outras unidades da Federação e/ou exterior relacionadas nos anexos 88 e 89, nos exercícios de 2004, 2005, 2006, 2007 e 2008, sendo exigido ICMS no valor de R\$ 128.751,18, acrescido da multa de 60%.

A Decisão recorrida, consubstanciada no Acórdão JJF 0018-01/11, baseou-se na seguinte argumentação, para a Decisão prolatada:

*“Versa o Auto de Infração em lide sobre o cometimento de 02 (duas) infrações à legislação do ICMS imputadas ao autuado, constatadas em levantamento quantitativo de estoques de gasolina, óleo diesel e álcool, nos exercícios de 2004 a 2008, de acordo com os demonstrativos e documentos acostados ao PAF.*

*Do exame das peças que compõem o presente processo, verifico que o autuado sustenta que o Auto de Infração é insubsistente, haja vista a existência de diversos equívocos no levantamento levado a efeito pelo autuante, inexistindo as omissões identificadas na autuação.*

*Alega o impugnante a existência dos seguintes equívocos incorridos pelo autuante:*

- não considerou as notas fiscais com data de emissão em dezembro de 2003, que somente entraram no estabelecimento em de janeiro de 2004, o que ocasionou considerável redução na quantidade de entrada litros de combustível no ano de 2004;
- não relacionou em seu levantamento a entrada de mais de 385.000 litros de combustíveis, haja vista que inúmeras notas fiscais de compra de combustível (álcool, diesel e gasolina) não foram relacionadas em sua planilha, gerando tal fato discrepância entre a planilha de entrada e de saída de produtos;
- não relacionou com exatidão os produtos em sua planilha, haja vista que notas fiscais de álcool foram consideradas como de gasolina ou diesel, notas de gasolina foram consideradas como álcool ou diesel, e notas de diesel foram consideradas como de álcool ou gasolina;
- em algumas notas fiscais o autuante considerou quantidades inferiores às que efetivamente foram compradas, a exemplo do que ocorre com Notas Fiscais n.ºs. 8262, 8277 e 804551 e 49312 cujos valores de litros constantes nestes documentos fiscais são, respectivamente, de 5.000, 6.000, 22.000 e 22.000 litros de combustíveis e não de 4.000, 5.000, 2.200 e de 10.000 litros, como consta na planilha;
- o somatório das quantidades dos produtos vendidos foi feito incorretamente, conforme se verifica da análise do Livro de Movimentação de Combustível – LMC, totalizando quantidades de saídas de litros bem diferentes daquelas que realmente constam no LMC, gerando também uma discrepância entre a planilha de entrada e a de saída de produtos.

*Observe, também, que o Auditor Fiscal designado para prestar a informação fiscal revisou o lançamento, confrontando os elementos levantados pelo autuante com os elementos apresentados pelo impugnante, registrando que o Auto de Infração foi elaborado com base nas várias planilhas juntadas pelo autuante, sendo que, somente esses documentos fazem parte do processo, enquanto o impugnante juntou à sua peça de defesa vários documentos como cópias de notas fiscais, cópias do LMC e demonstrativos, como provas para fundamentar as suas alegações.*

*Noto que na revisão fiscal realizada o informante se baseou nas planilhas existentes no Auto de Infração elaboradas pelo autuante, bem como nos argumentos e comprovações juntados pela defesa, elaborando novas planilhas com as alterações que julgou pertinente, ressaltando que não existe comprovação dos levantamentos de saídas apresentados pelo autuante no processo e que a defesa apresenta para comprovar as suas informações discordantes de quantitativos de saídas, as cópias dos livros LMC que junta ao processo, que foram consideradas na elaboração dos demonstrativos referidos.*

*Vejo que o resultado da revisão fiscal apresentado pelo informante, conforme os Anexos de apuração de omissão 1-1, 1-2 e 1-3, somente apurou omissão de saídas dos produtos combustíveis arrolados na autuação, a exceção do anexo 1-1, referente ao óleo diesel, no exercício de 2006, onde foi apurada omissão de entradas de 11.358 litros, que representa 0,2526% das aquisições do referido produto no exercício de 2006, percentual este que, segundo o revisor, lhe assegura admitir como omissão de entradas devido às perdas que ocorrem na movimentação desses produtos.*

*Conclusivamente, afirma o Auditor Fiscal que inexistiu omissão de entradas dos produtos gasolina, álcool e diesel no período apurado e, conseqüentemente, não apurou irregularidades que possam comprovar as infrações 01 e 02 apontadas no Auto de Infração em discussão.*

*Indubitavelmente, constato que restou comprovado que o levantamento levado a efeito pelo autuante foi realizado de forma totalmente equivocada, conforme alegado e apontado pelo impugnante, haja vista a existência de diversos erros que foram confirmados na revisão, fiscal realizada pelo Auditor Fiscal designado para prestar a informação, inexistindo qualquer omissão de entradas de gasolina, óleo diesel e álcool.*

*Na realidade, somente restou comprovada a omissão de entradas de 11.358 litros de óleo diesel, no exercício de 2006, quantidade esta que representa 0,2526% das aquisições do referido produto naquele exercício, conforme, inclusive, consignado pelo revisor.*

*Ocorre que, este percentual é perfeitamente aceitável como perdas normais, consoante a Portaria nº 26/92, do DNC, que instituiu a obrigatoriedade do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC), que traz na alínea “f”, do item 13, do tópico VII, da Instrução Normativa, expressamente a indicação de que as variações da mercadoria que ultrapassarem a 0,6% do estoque físico deverão ser devidamente justificadas. Ou seja, a contrário senso, até o percentual de 0,6% não há que se falar em justificativa de perdas e, conseqüentemente, em omissão de entradas.*

*Diante do exposto, considero integralmente insubsistentes as infrações 01 e 02.*

*Por derradeiro, cabe-me fazer dois registros com relação ao presente processo.*

*O primeiro, é que o contribuinte que atua no comércio varejista de combustíveis – caso do autuado-, normalmente, recebe as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação. Contudo, sendo apurada omissão de entradas – conforme a presente autuação – deve ser exigido 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.*

*Ocorre que, no Auto de Infração em exame, apesar de ter sido apontada corretamente a irregularidade da infração 01, o autuante incorreu em equívoco ao discriminar a infração 02, haja vista que a descrição correta seria: Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculado a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiro desacompanhada de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de Substituição Tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque.*

*É certo que tal equívoco poderia resultar até mesmo em nulidade deste item da autuação, pela incerteza quanto à acusação fiscal e, conseqüentemente, cerceamento do direito de ampla defesa do contribuinte. Porém, como no mérito a autuação restou totalmente improcedente, a declaração de nulidade fica prejudicada, consoante estabelece o art. 155, Parágrafo único, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal – RPAF/99, abaixo reproduzido:*

*“Art. 155. A Decisão resolverá as questões suscitadas no processo e concluirá pela procedência ou improcedência, total ou parcial, do lançamento do crédito tributário ou do pedido do contribuinte, ou ainda quanto à nulidade total ou parcial do procedimento.*

*Parágrafo único. Quando houver possibilidade de se decidir o mérito a favor do sujeito passivo a quem aproveitaria a declaração de nulidade, a autoridade julgadora não a pronunciará nem mandará repetir o ato ou suprir-lhe a falta.”*

*O segundo registro, diz respeito ao requerimento apresentado pelo impugnante, após o processo ter sido instruído para julgamento, no sentido de que seja intimado para conhecer a informação fiscal e os novos elementos nela aduzidos.*

*Nos termos do §7º do art. 127 do RPAF/99, se na informação fiscal forem aduzidos fatos novos ou se forem anexados aos autos novos demonstrativos ou levantamentos, o órgão preparador deverá dar ciência ao sujeito passivo, observado o disposto no § 1º do art. 18.*

*Portanto, caberia ao órgão preparador da repartição fazendária, dar ciência ao autuado sobre os fatos novos e demonstrativos elaborados pelo Auditor Fiscal que prestou a informação fiscal, o que não foi feito.*

*É certo, também, que na fase de instrução, compete ao relator, avaliar se o processo se encontra em condições de ser levado a julgamento a salvo de dúvidas ou incorreções, devendo nesse sentido, submeter à Junta de Julgamento Fiscal a discussão quanto à realização de diligência, levando-se em consideração sua necessidade e possibilidade.*

*No caso do presente processo, foi exatamente o que ocorreu. Ou seja, por ter verificado que tanto o autuado quanto o autuante não foram cientificados dos fatos novos e demonstrativos elaborados pelo informante, este relator submeteu à discussão em pauta suplementar a necessidade e possibilidade de realização de diligência, inclusive, para que fosse dada ciência a ambos, haja vista que a informação fiscal fora prestado por Auditor Fiscal estranho ao feito.*

*Ocorre que, ao tomarem conhecimento de que o autuante houvera falecido, os Julgadores desta 1ª JF, por unanimidade, deliberaram na pauta suplementar pela desnecessidade de realização da diligência, já que o resultado da revisão fiscal fora favorável aos argumentos defensivos de inexistência das omissões de entradas apontadas no levantamento levado a efeito pelo autuante. Certamente o intuito dos Julgadores foi a rápida solução da lide, consoante determina o art. 2º, §§ 1º e 2º do RPAF/99.*

*Face ao exposto, voto pela IMPROCEDÊNCIA do Auto de Infração”.*

Diante de tal Decisão, a Junta de Julgamento Fiscal recorreu de ofício da mesma, para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos do artigo 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.

## VOTO

É objeto do Recurso de Ofício a Decisão da Junta de Julgamento Fiscal, que julgou improcedente o lançamento tributário, que versa sobre a realização de levantamento quantitativo por espécie de mercadorias em exercícios fechados.

O julgador de primeiro grau, à vista da argumentação apresentada pela empresa, especialmente que o autuante não considerou as notas fiscais com data de emissão em dezembro de 2003, que

somente entraram no estabelecimento em de janeiro de 2004, o que teria ocasionado redução na quantidade de entrada de litros de combustível no ano de 2004; que não relacionou em seu levantamento a entrada de mais de 385.000 litros de combustíveis pelo fato de inúmeras notas fiscais de compra de combustível (álcool, diesel e gasolina) não terem sido relacionadas em sua planilha, o que na sua visão teria gerado discrepância entre a planilha de entrada e de saída de produtos; que, ainda, não relacionou com exatidão os produtos em sua planilha, haja vista que notas fiscais de álcool foram consideradas como de gasolina ou diesel, notas de gasolina foram consideradas como álcool ou diesel, e notas de diesel foram consideradas como de álcool ou gasolina, o que tornou totalmente equivocadas as quantidades de litros constantes nos tópicos relacionados às entradas de gasolina, álcool e diesel, ocasionando assim, conforme acima mencionado, discrepâncias significativas entre o resultado do seu levantamento e as verdadeiras entradas e saídas de produtos; que considerou quantidades inferiores às que efetivamente foram compradas, a exemplo do que ocorre com Notas Fiscais nºs 8262, 8277 e 804551 e 49312 cujos valores de litros constantes nestes documentos fiscais referiam-se a 5.000, 6.000, 22.000 e 22.000 litros de combustíveis, ao invés de 4.000, 5.000, 2.200 e 10.000 litros, como consta na planilha elaborada; e, finalmente, que o somatório das quantidades dos produtos vendidos foi feito incorretamente, conforme se verifica da análise do Livro de Movimentação de Combustível – LMC, totalizando quantidades de saídas de litros bem diferentes daquelas que realmente constam no LMC, gerando discrepância entre a planilha de entrada e a de saída de produtos, tendo, inclusive, elaborado “PLANILHA COMPARATIVA” no seu entender correta, a qual aponta a inexistência das omissões de registros de entradas de combustíveis apontadas, tendo em vista que jamais houve uma quantidade maior de venda de produto da que existia em disponibilidade, o que comprovaria que não há ICMS devido, uma vez que tais produtos são tributados antecipadamente pelo regime de substituição tributária, e em busca da verdade material, vez tratar-se de questão estrita à apreciação dos fatos, não envolvendo qualquer questionamento jurídico, remeteu o processo para que estranho ao feito prestasse a devida informação fiscal, tendo o funcionário designado analisado os dados apresentados pela defesa, comparando-os com aqueles elaborados pelo autuante, e concluindo (fls. 1498/1499), que apurou omissões de saídas, que no caso presente não podem ser consideradas, vez que o imposto já foi devidamente recolhido por ocasião das entradas das mercadorias no estabelecimento, e em relação ao produto óleo diesel, remanesce, no exercício de 2006, omissão de entradas de 11.358 litros, que representa 0,2526% das aquisições do produto no referido ano, o que não lhe assegura admitir como omissão de entradas devido às perdas que ocorrem na movimentação desses produtos, ao tempo em que aduz inexistir omissão de entradas dos produtos gasolina, álcool e diesel no período apurado e, conseqüentemente, não apurou quaisquer irregularidades que possam comprovar nenhuma das infrações objeto do lançamento.

Dessa forma, o julgador de primeiro grau, ao examinar os fólios processuais, em consonância com o opinativo do revisor/informante, igualmente entendeu que a acusação fiscal era insubsistente, implicando, pois, na improcedência do feito.

Quanto ao desprezo da quantidade de óleo diesel apurado como omitido pelo revisor/informante, a Portaria nº. 26, do então Departamento Nacional de Combustíveis (DNC), hoje Agência Nacional do Petróleo (ANP), datada de 13 de novembro de 1992, instituiu o Livro de Movimentação de Combustíveis (LMS), contém anexa Instrução Normativa, onde consta, no item VII, alínea “13” letra “f”, a determinação de escrituração de *“variações superiores a 0,6% (seis décimos por cento) do estoque físico, com justificativa, para fins de análise e avaliação do DNC”*, o que levou o julgador a entender que tal percentual seria desprezível, em relação ao total da movimentação de mercadorias efetivada pelo Recorrente, reiterando que *“até o percentual de 0,6% não há que se falar em justificativa de perdas e, conseqüentemente, em omissão de entradas”*, atitude que no meu entender coaduna-se, perfeitamente, com entendimento reiterado deste Conselho, no sentido não somente de aplicar as normas emanadas dos órgãos reguladores do comércio de combustíveis, como, igualmente de abater de valores eventualmente apurados os percentuais de perdas verificados em relação a tais produtos.

Como exemplo, podemos citar os Acórdãos 435-11/05 e 204-12/05. Este último, cuja ementa prevê que:

**“EMENTA: ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. a) ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS (...)** 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 assim se posicionou o relator:

*“(…)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”.*

E prossegue em seu raciocínio:

*“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”.*

No que concerne à aplicação do artigo 155, Parágrafo único, do Regulamento do Processo Administrativo Fiscal (RPAF/99), igualmente entendo correta, frente à descrição equivocada da infração 02 na autuação, diante do resultado de seu julgamento de mérito, bem como pela posição adotada diante do fato de não haver a repartição cientificando o recorrente da informação/revisão fiscal realizada, o que de forma alguma lhe trouxe qualquer prejuízo, ainda que a norma legal não tenha sido plenamente atendida, e diante do resultado da mesma.

Dessa forma, constatando o julgador que o reconhecimento da incorreção do lançamento pelo fisco, não tinha alternativa que não julgar o feito improcedente, o que leva à conclusão de que nenhum reparo merece a Decisão recorrida, devendo ser mantida, tal como originalmente prolatada, vez que se mostra acertada.

Pelos motivos expostos, o Recurso de Ofício NÃO DEVE SER PROVIDO.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **NÃO PROVER** o Recurso de Ofício apresentado e homologar a Decisão recorrida que julgou **IMPROCEDENTE** Auto de Infração nº **269515.0011/09-7**, lavrado contra **REDE ROYAL DE AUTO POSTOS LTDA.**

Sala das Sessões do CONSEF, 11 de maio de 2011.

CARLOS FÁBIO CABRAL FERREIRA – PRESIDENTE

VALTÉRCIO SERPA JÚNIOR – RELATOR

ALINE SOLANO SOUZA CASALI BAHIA – REPR. DA PGE/PROFIS