



**RIO GRANDE DO NORTE  
CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS**

**CONSELHO DE RECURSOS FISCAIS  
PUBLICADO NO D.O.E. DE**

17 / 19 / 2016

**PROCESSO Nº** 1797/2012-1  
**PAT Nº** 1267/2011-4ª URT.  
**RECURSO** VOLUNTÁRIO  
**RECORRENTE** SP INDÚSTRIA E DISTRIBUIDORA DE PETRÓLEO LTDA.  
**ADVOGADO** MATHEUS FERNANDES MENEZES E OUTROS  
**RECORRIDO** SECRETARIA DE ESTADO DA TRIBUTAÇÃO  
**RELATORA** CONS. JANE CARMEN CARNEIRO E ARAÚJO

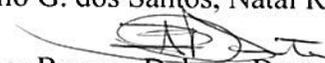
**ACÓRDÃO Nº 0281/2016-CRF**

EMENTA: ICMS. OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. SAÍDA DE MERCADORIA DESACOMPANHADA DE DOCUMENTAÇÃO FISCAL. LAUDO PERICIAL. ACOLHIDO. DENÚNCIA ELIDIDA PARCIALMENTE.

1. Perícia comprova parcialmente a denúncia apontada no Auto de Infração. Laudo pericial acolhido integralmente.
2. A saída de mercadoria deverá ocorrer com a emissão de documento fiscal. Dicção do art. 416, inciso I, do Regulamento do ICMS.
3. Recurso Voluntário conhecido e provido parcialmente. Modificada a decisão singular. Auto de infração procedente em parte.

Vistos, relatados e discutidos estes autos, ACORDAM os membros do Conselho de Recursos Fiscais do Estado do Rio Grande do Norte, à unanimidade de votos, em conhecer dar provimento parcial ao Recurso Voluntário, modificando a Decisão Singular, para julgar o auto de infração procedente em parte.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 15 de dezembro de 2016.

  
Lucimar Bezerra Dubeux Dantas  
Presidente

  
Jane Carmen Carneiro e Araújo  
Relatora

## RELATÓRIO



Trata o presente Processo Administrativo Tributário do Auto de Infração n.º 01267/2011-4ª URT, de 26/12/2011 (fl. 02), no qual é apontada 01 (uma) ocorrência, a saber: “*Dar saída à mercadoria desacompanhada de documentação fiscal, em relação às mercadorias sujeitas à substituição tributária*” e tendo como infringidos o art. 150, incisos XIII c/c art. 150, inciso III e art. 416, do RICMS, aprovado pelo Dec. 13640/97.

Para a infração apontada acima foi proposta a penalidade previstas no art. 340, inciso III, alínea “d” do RICMS, aprovado pelo Dec. 13640/97, e tendo sido apurado uma penalidade a pagar no valor de R\$ 10.225.112,96 (dez milhões, duzentos e vinte e cinco mil, cento e doze reais e noventa e seis centavos) totalizando um crédito tributário de R\$ 10.225.112,96 (dez milhões, duzentos e vinte e cinco mil, cento e doze reais e noventa e seis centavos), sem prejuízo dos acréscimos legais.

Além da peça inicial, composta do Auto de Infração citado (fl. 02) foram acostados aos autos a Ordem de Serviço n.º 2931 – 4ª URT, de 08 de abril de 2011, informações do contribuinte, demonstrativos das ocorrências, termo de intimação fiscal, termo de recebimento de documentos, cópia do livro registro de inventário, termo de ocorrência, relatório circunstanciado de fiscalização, termo de encerramento de fiscalização, informação e termo de devolução de documentos (fls. 03 a 39).

Na IMPUGNAÇÃO (fls. 40 a 44), interposta, tempestivamente, em 31/01/2012, a autuada argumenta:

“Sem embargo do zelo com que a digna comissão autuante se houve no desempenho de sua missão fiscalizadora, a verdade é que essa exigência não se aplica ao caso em questão, uma vez que todas as notas fiscais em questão encontram-se sim escrituradas nos livros fiscais de entrada e de saída, e também nos livros contábeis que não foram devidamente examinados pela comissão autuante pois estão contabilizadas, se fizeram so da utilização do relatório Sintegra como forma fiscalizadora, que na época foi enviado, este não esta em desacordo com o apurado, verificou-se que não foi averiguado a gasolina aditivada pelos autuantes dentro do sintegra”.

“Ora, como apresentado na impugnação a prova pericial se faz imprescindível para chegarmos a verdade material sobre a suposta infração, uma vez que somente através de perícia técnica é que poderíamos chegar a conclusão sobre os fatos relevantes ali ventilados, como a comprovação da inexistência nos livros fiscais de entrada de tais notas pois os livros se encontravam com o autuante e só foram liberados após a autuação”.

Apresentada as CONTRARRAZÕES em 11/04/2012 (fls. 49 a 54), o autuante se manifesta no sentido de manutenção da autuação, aduzindo que:

A /

“O sistema de computação SINTEGRA, o qual faz menção o Impugnante, está previsto no convênio ICMS 57/95, do qual o Estado do Rio Grande do Norte faz parte”.

“Portanto trata-se de norma federal que impõe obrigações acessórias a todos os contribuintes dos estados que fizeram adesão ao convênio citado, ou seja, instrumento extremamente qualificado para a geração de relatórios que o auditor deve se utilizar para identificação de irregularidades porventura cometidas pelo s contribuintes em geral. No caso em questão, as informações de vendas realizadas pelo impugnante foram cruzadas com o livro registro de saída do contribuinte auditado e identificadas omissão de vendas”.

“Quanto a alegação do impugnante de que não foi averiguada a gasolina aditivada, podemos verificar nas planilhas constantes do cd-ROM, fl. 35, que temos a gasolina aditivada como produto 5121, no registro 54 do SINTEGRA, não procedendo essa afirmação”.

“Portanto, fica patente que o contribuinte infringiu as normas pelas quais lhes foram imputadas as penalidades, pois houve omissão de vendas com relação ao produto gasolina “C” ”.

Encaminhados os autos à COJUP, foi deferido o pedido de perícia feito pelo impugnante, que resultou na designação de perita, contudo, como o contribuinte não efetuou o depósito dos honorários periciais, não foi realizada a perícia requerida.

Enviado o caderno processual à COJUP, para prosseguimento do feito, o Julgador Singular devolveu os autos, por 3 (três) vezes à 4ª URT para realização de diligências, no sentido de elucidar dúvidas, antes de seu pronunciamento.

Concluídas as diligências, os autos retornaram ao órgão julgador de primeira instância, resultando na DECISÃO nº 194/2013-COJUP (fls. 201 a 205), onde o Julgador Singular após minuciosa análise, julgou o auto de infração procedente, conforme ementa transcrita a seguir:

“EMENTA – ICMS – Saída de mercadoria desacompanhada de documentação fiscal hábil, relativa a operações sujeitas à substituição tributária, objeto de levantamento fiscal específico quantitativo nos exercícios de 2006 a 2009. O procedimento fiscal encontra-se devidamente fundamentado em demonstrativos e provas que evidenciam com absoluta clareza que o contribuinte infringiu a legislação tributária indicada nos autos, além de não ter o mesmo oferecido prova em contrário. Processo regularmente instruído, preenchidos todos os requisitos necessários. PROCEDÊNCIAS DA AÇÃO FISCAL”.

Inconformada com decisão proferida, o contribuinte interpôs tempestivamente o Recurso Voluntário (fls. 210 a 213), reiterando os argumentos da impugnação, ressaltando ao final a realização de exame pericial.

2

Analisado e deferido o pedido de exame pericial, foi designado o servidor Álvaro Luiz Bezerra, para atuar como perito. Por sua vez, a autuada designou o Sr. Matheus Menezes para atuar como Perito Assistente.

O perito após minucioso trabalho de análise dos arquivos SINTEGRA e dos livros fiscais, e realizando cruzamento das informações constantes em tais documentos, concluiu que:

Após todas as constatações realizadas e após se refazer o levantamento quantitativo foi constatado que o único período no qual a denúncia permanece é o exercício de 2009, todavia, com um quantitativo de litros muito menor do que foi lançado originalmente.

Foi constatada uma diferença de 139.066 l (cento e trinta e nove mil e sessenta e seis litros) de saída de Gasolina Tipo C, sem documento fiscal, no exercício de 2009, significando uma multa de R\$ 107.979,62 (cento e sete mil, novecentos e setenta e nove reais e sessenta e dois centavos)

Notificado a se manifestar quanto ao laudo pericial, a recorrente aduz que:

“De fato, o trabalho do Ilustre Perito identificou diversos elementos que comprovaram a insubsistência do levantamento realizado pelo fiscal autuante, principalmente decorrente do fato de que este desconsiderou uma grande quantidade de saídas efetivas de GASOLINA C, no montante de 1.153.000 (dez milhões e cento e cinquenta e três mil) litros, conforme verifica-se na Resposta ao Quesito nº 04, constante no Laudo Pericial”.

“Entretanto, é importante ressaltar que as saídas de GASOLINA C sem documentos fiscais, identificadas pelo Ilustre Perito, foi resultante do ganho volumétrico, inerente às operações com combustíveis, em virtude das variações de temperatura, fazendo com que o produto venha a sofrer aumento ou redução no seu volume durante o armazenamento em virtude das características físico-químicas dos combustíveis”.

“Contudo, a simples dilatação volumétrica do combustível durante o armazenamento não configura hipótese de incidência do ICMS, por não restar configurado a tradição de mercadorias (vendas) ou mesmo ganho financeiro, que constitua fato gerador do ICMS, pois se trata da mesma matéria em novo estado natural”.

“Na verdade, além de não configurar uma circulação de mercadoria, a dilatação volumétrica de combustível ou o ganho de volume não é decorrente de transferência de titularidade e sim da variação de temperatura ambiente”.

“Deste modo, embora o levantamento realizado pela Ilustre Perito tenha identificado que houve saídas de GASOLINA C sem documento fiscal, tal constatação decorreu simplesmente do fato de que foi considerado o ganho volumétrico decorrente da expansão dos combustíveis, cuja incidência de ICMS não é amparada pelo ordenamento jurídico, por não se tratar de fato gerador do ICMS”.

“Face a isto, a Autuada vem concordar com o Laudo Pericial emitido pelo Ilustre Perito, no sentido de que houve uma série de erros que maculam o levantamento realizado pela fiscal autuante, mas discorda quanto à imputação de injusta penalidade à Autuada em decorrência do ganho volumétrico dos combustíveis, cuja incidência de ICMS não está amparada no ordenamento jurídico”.

O DESPACHO da ilustre Procuradora da Douta Procuradoria Geral do Estado é no sentido de informar que exercerá prerrogativa do art. 3º da Lei nº

4.136/72 qual seja: oferecimento de parecer oral quando da Sessão de Julgamento no Egrégio Conselho de Recursos Fiscais (fl. 350).



É o que tenho a relatar.

### VOTO

O recurso voluntário foi interposto observando todas as condições de admissibilidade, razão pela qual o conheço.

Inicialmente, temos a destacar que no recurso voluntário a empresa recorrente simplesmente requer a realização de perícia, por ser a única forma de comprovar que todas as suas operações ocorreram com a emissão do respectivo documento fiscal, fosse a operação de entrada ou de saída.

Realizado exame pericial a recorrente concordou com o laudo apresentado, em face da demonstração das insubsistências constantes no levantamento realizado pelo autuantes, contudo, discorda quanto ao valor remanescente do exercício de 2009, pois, a diferença apontada decorre da expansão volumétrica do combustível, quando do seu armazenamento, e tal situação não se caracteriza como fato gerador do ICMS.

Indubitavelmente, não vislumbramos na Lei nº 6968/96, que trata da incidência e do fato gerador do ICMS, nos seus artigos 1º e 9º, não aponta entre as hipótese de incidência do ICMS, a diferença no estoque em razão da expansão volumétrica de combustível, como pode ser observado a seguir:

#### CAPÍTULO I DA INCIDÊNCIA

**Art. 1º** O Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação (ICMS) incide sobre:

**I** - operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;

**II** - prestações de serviços de transporte interestadual e Intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;

**III** - prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

**IV** - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

**V** - fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável à matéria expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.



**§1º** O imposto incide também sobre:

*(Alterado pela Lei nº 8.616 de 30/12/2004, com a seguinte redação):*

**I** - a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

**II** - o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

*(Alterado pela Lei nº 8.616 de 30/12/2004, com a seguinte redação):*

**III** - a entrada, no território deste Estado, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais;

**IV** - a entrada, no estabelecimento do contribuinte, de mercadoria ou bem oriundos de outro Estado, destinados a consumo ou ativo permanente.

## **CAPÍTULO IV**

### **DO FATO GERADOR**

**Art. 9º** Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

**I** - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular;

**II** - do fornecimento de alimentação, bebidas e outras mercadorias por qualquer estabelecimento, incluídos os serviços prestados;

**III** - da transmissão a terceiro da propriedade de mercadoria depositada em armazém geral ou em depósito fechado localizado no Estado do transmitente;

**IV** - da transmissão da propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento do transmitente;

**V** - do início da prestação de serviços de transporte interestadual e Intermunicipal, de qualquer natureza;

**VI** - do ato final do transporte iniciado no exterior;

**VII** - das prestações onerosas de serviços de comunicação, feitas por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;

**VIII** - do fornecimento de mercadoria com prestação de serviços:

a) não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

b) compreendidos na competência tributária dos Municípios e com indicação expressa de incidência do imposto de competência estadual, como definido na lei complementar aplicável à matéria;

**IX** - do desembarço aduaneiro de mercadoria ou bem importados do exterior;

**X** - do recebimento, pelo destinatário, de serviço prestado no exterior;

**XI** - da aquisição em licitação pública de mercadoria ou bem importados do exterior e apreendidos ou abandonados;

*(alterado pela Lei 7.898, de 20 de dezembro de 2000, conforme redação abaixo):*

**XII** - da entrada no território do Estado de lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos derivados de petróleo e energia elétrica oriundos de outro Estado, quando não destinados à comercialização ou à industrialização;

**XIII** - da entrada, no estabelecimento de contribuinte, de mercadoria oriunda de outro Estado, destinada a consumo ou ativo permanente;

**XIV** - da utilização, por contribuinte, de serviço cuja prestação se tenha iniciado em outro Estado e não esteja vinculada a operação ou prestação subsequente;

**XV** - da entrada de mercadoria ou bem no estabelecimento do adquirente ou em outro por ele indicado, para efeito de exigência do imposto por substituição ou antecipação tributária;

**XVI** - da contratação, por contribuinte normalmente inscrito no cadastro de contribuintes do Estado, de serviço a ser prestado por transportador autônomo, para efeito de exigência do imposto por substituição ou antecipação tributária.

§1º Na hipótese do inciso VII, deste artigo, quando o serviço for prestado mediante pagamento em ficha, cartão ou semelhantes, considera-se ocorrido o fato gerador do imposto quando do fornecimento desses instrumentos ao usuário.

§2º Na hipótese do inciso IX, deste artigo, após o desembaraço aduaneiro, a entrega, pelo depositário, de mercadoria ou bem importados do exterior deverá ser autorizada pelo órgão responsável pelo seu desembaraço, que somente se fará mediante a exibição do comprovante de pagamento do imposto incidente no ato do despacho aduaneiro, salvo disposição em contrário.

§3º O fato de a escrituração indicar saldo credor de caixa, suprimentos de caixa não comprovados ou a manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como a ocorrência de entrada de mercadorias não contabilizadas, autorizam a presunção de omissão de saídas de mercadorias tributáveis sem pagamento do imposto, ressalvada ao contribuinte a prova da improcedência da presunção.

§4º A falta de comprovação por parte do proprietário, do condutor do veículo ou do transportador, perante qualquer repartição fiscal localizada nos portos ou aeroportos deste Estado ou na fronteira com outra unidade federativa, da saída de mercadoria, quando esta transitar neste Estado acompanhada de Guia de Trânsito Fiscal, caracteriza a sua comercialização no território deste Estado;

§5º Para efeito deste artigo, equipara-se à saída:

**I** - a situação da mercadoria cuja entrada não esteja escriturada em livro próprio;

(alterado pela Lei 9.005, de 02 de outubro de 2007);

**II** - a situação da mercadoria adquirida por contribuinte que esteja com sua inscrição estadual inapta ou baixada.

Realmente, observando o Princípio da Tipicidade Tributária, a exigência do tributo só poderá ocorrer quando observados totos os elementos contidos na lei, razão pela qual, entendo, assim como a recorrente que a expansão volumétrica do combustível não configura hipótese de incidência do ICMS.

Contudo, a autuação em análise se refere a saída de mercadorias sem emissão de documento fiscal e não da falta de recolhimento do imposto.

Pois bem, analisando a documentação acostada pelos autuantes e o os documentos apresentados pela recorrente ao perito que subsidiaram o laudo pericial

expedido, podemos observar que a empresa atuada lança no seu Livro Registro de Inventário o estoque de combustível, considerando o ajuste realizado na tal expansão de volume.

E tal situação se comprova, mediante confronto do relatório de movimentação de combustível, expedido pela atuada, denominado Extrato de Recursos, cujo o arquivo digital se encontra acostado aos autos à fl. 303, com as informações apresentadas no Livro Registro de Inventário às fls. 11 a 25 dos autos.

Desta forma, se ajuste em razão da expansão volumétrica representa um acréscimo no estoque de combustível da recorrente, independentemente de tributação ou não da operação, que resultou em tal incremento, a saída do combustível desse estoque não poderá ocorrer sem a emissão do respectivo documento fiscal, independentemente de tributação ou não da operação, nos termos do art. 416, inciso I do Regulamento do ICMS, aprovado pelo Decreto nº 13.640/97.

Ou seja, diante de tudo o que consta nos autos e da legislação aplicável ao caso, não paira qualquer dúvida de que as saídas das mercadorias existentes no estoque da recorrente só poderão ocorrer mediante emissão de nota fiscal, inexistindo, portanto, qualquer imprecisão do perito ao considerar a expansão volumétrica em suas análises, quando a própria empresa assim o faz, quando do lançamento do estoque no Livro Registro de Inventário, razão pela qual acolho o entendimento do Laudo Pericial em sua integralidade, pugnando pela procedência do lançamento quanto ao Exercício de 2009, para aplicação da penalidade no valor de R\$ 107.979,62 (cento e sete mil, novecentos e setenta e nove reais e sessenta e dois centavos).

Do exposto, relatados e discutidos estes autos, VOTO, em conhecer e dar provimento parcial ao recurso voluntário, modificando a decisão singular, para julgar o auto de infração procedente em parte.

Sala do Cons. Danilo G. dos Santos, Natal RN, 15 de dezembro de 2016.

  
Jane Carmen Carneiro e Araújo  
Relatora