

**A. I. N°** - 108881.0029/03-0  
**AUTUADO** - C.C. COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTE** - EDILTON OLIVEIRA SAMPAIO  
**ORIGEM** - FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 23.03.04

## 1ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0084/01-04

**EMENTA.** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA Nessa situação, deve-se exigir o tributo do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-se-lhe a condição de responsável tributário. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. Não foi comprovado o pagamento do imposto devido por antecipação na aquisição da mercadoria em questão. Abatido o crédito da operação anterior (item precedente). Auto de Infração **PROCEDENTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 29/12/03, cobra ICMS no valor de R\$178.568,44 acrescido das multas de 70% e 60%, em decorrência:

1. Falta de recolhimento do imposto, por responsabilidade solidária, pelas aquisições de mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, conseqüentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias (exercícios de 2000 e 2001) - R\$156.622,88;
2. Falta de recolhimento do ICMS por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documento fiscal, decorrente da omissão de registro de entradas de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurada mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadoria (exercícios de 2001) – R\$21.945,56.

Defendendo-se, o autuado (fls. 464/470) inicialmente informou que os produtos que comercializa foram adquiridos junto a fornecedores regulares, conforme cópia da escrituração contábil e do Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC, que anexou. Em seguida, resumindo as infrações apontadas, afirmou que o autuante havia levantado números irreais, desconhecendo o regime da substituição tributária, omitindo notas fiscais (de entrada e saídas) contabilizadas, bem como, documentos fiscais emitidos a seu favor que deixou de acolher, de forma pouco recomendável, tendo em vista a sua pressa em lavrar o Auto de Infração antes do término do ano. Neste compasso lhe imputou a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sem levar em consideração que poderia ter havido erro da contabilidade quando de sua escrituração.

Continuando, afirmou somente existir uma penalidade de obrigação acessória, já que o imposto foi recolhido na sua origem, ou seja, pela Petrobrás, fornecedora dos produtos para as

distribuidoras e, estas, para os postos. Portanto, a questão não poderia ser tratada como feito.

Entendeu de bom alvitre dizer que a manipulação pela Fazenda do Estado da Bahia de documentação e legislação da Agência Nacional de Petróleo é nula, quando anterior ao Convênio firmado em 02/10/03, e, no caso, quando foram realizados o levantamento do estoque e a confrontação com o Livro de Movimentação de Combustíveis, o Convênio estava em vigor. Assim, toda legislação do comércio de combustíveis deveria ser considerada, sob pena de que os atos praticados fossem dados por nulos de pleno direito, já que o Estado não poderia retirar somente partes que lhe interessava da legislação, com base em elementos colhidos, para lavrar o auto, desprezando outras normas que embasariam a conduta do posto.

Ressaltou, em seguida, que as notas fiscais de entradas não consideradas retiravam toda grandiosidade dos valores lançados no auto, somente subsistindo pequenas diferenças, próprias do comércio com variações ocorridas na compra, transporte, armazenamento e no comércio dos produtos, cuja especialidade é reconhecida por todos, ante a volatilidade dos produtos.

Quanto à volatilidade dos produtos disse que a própria ANP através da Portaria nº 283, de 2/6/80 regulamentou as perdas no percentual de 0,6% do combustível em razão de sua evaporação. Para exemplificar observou que em cada 100.000 litros de gasolina comum, existe perda por evaporação de 600 litros do produto, fato não considerado no levantamento dos estoques, acarretando a nulidade do lançamento de pleno direito.

Ademais, o fisco somente havia considerado as notas fiscais emitidas não aceitando os cupons fiscais e nem as pequenas notas. Além do mais, no demonstrativo das saídas notavam-se erros, quando além de não ter sido considerada a evaporação prevista em lei, o autuante preocupou-se em analisar os encerrantes dos bicos de combustíveis, situação que não lhe compete. E, caso assim fosse, olvidou de atentar para a legislação e se aperceber da falha em não considerar a evaporação, como acima já declinado e nem tomou conhecimento da existência de obrigação de aferir equipamentos medidores. Informou que as aferições são obrigatórias para verificação de regularidade dos equipamentos de medição para a venda dos combustíveis. Ressaltou que nas vendas embora os encerrantes apontem uma determinada saída, a bomba retorna uma quantidade ao próprio tanque. Assim, esta diferença ao longo do ano é expressiva, vez que a aferição é feita com balde de 20 litros, por dia e por cada bico. Ao cabo de 365 dias, ter-se-á 7.300 litros, em cada bico de bomba, e em posto que tenha 10 bicos, isto significa 73.000 litros por ano.

Argumentou, ainda, que o simples fato de um posto vender a outro, através do instrumento de medição (Portaria 116/00 da ANP) não constitui motivo para a indicação de omissão, falta de recolhimento ou falta de antecipação. Também não foi considerada a transferência de combustível por se tratar de empresas de um mesmo grupo econômico, com regular expedição de documentação fiscal que não poderia ser desprezada.

Diante destes argumentos, afirmou não ter havido qualquer fato para sustentar o auto lavrado, com base em demonstrativos fantasiosos, quando não se levou em conta o que estabelece a legislação da revenda de combustíveis, buscando-se somente a imputação de multa, em verdadeiro confisco, notadamente por ter sido o imposto recolhido quando do fato gerador ocorrido, por antecipação, por ficção legal. E tudo sem falar na vinculação da fiscalização em questão com o indeferimento do pedido de baixa da inscrição estadual do impugnante. Entendeu tal vinculação sem sentido, porque a responsabilidade, mesmo com a baixa, persiste e o Fisco estadual poderá se valer dos instrumentos jurídicos próprios para recuperar os supostos créditos fiscais.

Afirmando que a lavratura do Auto de Infração contra o revendedor é ato arbitrário, podendo ser tomado como verdadeiro confisco, uma vez que o valor do ICMS já estava embutido no preço pago pelo revendedor, que só passaria a ser ressarcido do imposto depois da venda ao

consumidor final, afirmou que se distribuidoras não recolheram o que seria devido, cabe ao Estado cobrar destas, e não do Posto que pagou o imposto antecipadamente, ofendendo de maneira inegável a capacidade contributiva daquele que cumpriu sua obrigação e não pode ser penalizado sob fundamento de existência de solidariedade, que somente poderia ser argüida se o ICMS não tivesse sido antecipado em função da substituição e, diga-se, sobre valor presumido e bem maior do que a venda realmente realizada.

Relembrou as determinações do art. 5º, II da Constituição Federal e que o RICMS não expressa que o comerciante é obrigado a consultar, antes de realizar compra, para saber se a empresa que lhe vende estaria em ordem junto ao Estado. Assim, não existia qualquer proibição da aquisição nos moldes feitos pela empresa, não lhe podendo imputar responsabilidade solidária. Comentou as determinações do art. 121 e 128 do CTN, dos princípios da segurança jurídica e da igualdade trazendo trechos do livro do tributarista Alfredo Augusto Becker (Teoria Geral do Direito Tributário - Saraiva, São Paulo, 1963, pp 502/3) e do Professor Johnson Barbosa Nogueira, em artigo editado pela Revista de Direito Tributário, sob o título "Contribuinte Substituto do ICM" (vols. 21/22, pp 93).

Demonstrando sua posição contrária ao regime da substituição tributária, discorreu, novamente, sobre a obrigação das distribuidoras em recolher o imposto e não os postos de combustíveis, que não agiu de má-fé caso tenha adquirido combustível cujo imposto não havia sido pago antecipadamente pelas distribuidoras.

Em vista do que expôs, requereu:

1. todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos aqui anexados, e outros que se fizerem necessários;
2. se acaso não fosse considerado o auto improcedente, por cautela, que se descaracterizasse a multa aplicada, pois o correto seria a aplicação de multa acessória, por ser de direito.
3. a nulidade dos demonstrativos feitos pelos autuante, em razão de macularem a legislação que rege a matéria, não podendo o Estado usar "dois pesos e duas medidas" aplicando as normas da ANP somente em parte, naquilo que o prejudicava, desprezando aquelas que acobertaria a indicação de omissão, falta de recolhimento e a falta de antecipação.
4. o direito de ser intimado de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação a ser apresentada pelo autuante, sob pena de nulidade processual.

Informou, por fim, que os livros contábeis e as notas fiscais de entrada, bem como as saídas, estavam à disposição do Fisco Estadual para conferência e constatação do engano quando da lavratura do Auto de Infração.

O preposto fiscal prestou informação rebatendo os argumentos defensivos sob os seguintes aspectos:

1. Considerou todas as notas fiscais apresentadas pela empresa depois de regularmente intimada;
2. Todos os documentos em favor do posto foram considerados;
3. Quanto à afirmativa de que caberia às distribuidoras o recolhimento do ICMS, já embutido nos preços dos produtos e pago pelo contribuinte, incidente sobre as operações mercantis, ressaltou que tais operações são as regulares em que elas estejam envolvidas;
4. Não considerou a perda de 0,6% em razão de evaporação dos combustíveis, pois a omissão de

entrada seria maior;

5. Considerou as saídas por meio de notas fiscais emitidas, sem levar em conta os cupons fiscais e outras notas fiscais, vez que a empresa somente apresentou as notas fiscais, Série 1;
6. Não houve pressa na conclusão da fiscalização. A empresa foi intimada pela primeira vez em 15/10/2003, portanto 76 dias antes da finalização da fiscalização, tempo mais do que suficiente para entrega de toda documentação e livros solicitados;
7. O Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC) não foi utilizado;
8. Das notas fiscais de entradas apensadas aos autos pelo impugnante e referentes ao exercício de 2000 as que não foram consideradas são aquelas de compras de outros produtos que não foram tratados no levantamento de estoque. As demais notas acostadas são dos exercícios de 1998 e 1999, que não têm nada a ver com o Auto de Infração;
9. Não considerou os encerrantes dos bicos de combustíveis nem as aferições diárias, pois o levantamento não teve por base o LMC.

Ratificou o procedimento fiscal.

## VOTO

O impugnante levantou algumas questões que considerou motivadoras de nulidade da ação fiscal. Neste contexto, passo a apreciá-las.

Não existiu qualquer manipulação por parte do Estado da Bahia da documentação e legislação da Agência Nacional de Petróleo. O levantamento quantitativo dos estoques foi realizado dentro das determinações regulamentares deste Estado. O Livro de Movimentação de Combustíveis – LMC na presente autuação não foi considerado e, mesmo o sendo seria procedimento correto, pois o autuado é obrigado, pela legislação tributária do ICMS, a possuir e escriturá-lo (art. 314, V, do RICMS/97). Neste livro, obrigatoriamente, devem ser informados os estoques existentes, inclusive com as entradas e os volumes diários vendidos, ou seja, diariamente devem ser informados a abertura e fechamento de cada bomba e os estoques existentes do dia. Portanto, se na fiscalização houvesse sido tomado o referido livro não existiria qualquer afronta a atos praticados pela ANP e legislação pertencente ao comércio de combustíveis. Ressalto, por oportuno, que se tal livro fosse considerado o valor do imposto seria maior do que o apurado, por razões que adiante explico.

Quanto ao posicionamento do contribuinte sobre o regime da substituição tributária, que o chamou de ficção legal, é matéria que não se pode discutir neste foro administrativo, em conformidade com o art. 167, do RPAF/99. Lembro, apenas, que este regime, largamente discutido nos diversos tribunais do País, já foi pacificado pelo Supremo Tribunal Federal. Ao lado desta colocação, o impugnante ainda arguiu:

1. a lavratura do Auto de Infração contra o revendedor era ato arbitrário, podendo ser tomado como verdadeiro confisco, uma vez que o valor do ICMS já estava embutido no preço pago pelo revendedor, que só passaria a ser ressarcido do imposto depois da venda ao consumidor final.
2. se as distribuidoras não recolheram o que seria devido, cabia ao Estado cobrar delas, e não do revendedor (posto de combustível) que havia recolhido o imposto antecipadamente, ofendendo a capacidade contributiva daquele que cumpriu sua obrigação, configurando-se verdadeiro confisco ao patrimônio da empresa. Entendeu não poder ser penalizado sob fundamento da existência da solidariedade, que somente poderia ser argüida se o ICMS não tivesse sido antecipado em função da substituição tributária. Além do mais, o valor do

imposto presumido era bem maior do que as vendas. Neste sentido entendeu que houve violação ao princípio da segurança jurídica e da igualdade.

3. como o RICMS não expressa que o comerciante é obrigado a consultar, antes de realizar compra, para saber se a empresa que lhe vende estaria em ordem junto ao Estado, não existia qualquer proibição da aquisição nos moldes feitos pela empresa, não lhe podendo imputar responsabilidade solidária. Neste sentido, não agiu de má-fé caso tenha adquirido combustível cujo imposto não havia sido pago antecipadamente pelas distribuidoras.

O art. 4º, § 4º, da Lei nº 7.014/96 determina, como presunção da ocorrência de operações mercantis tributáveis sem pagamento do imposto, sempre que a escrituração apresentar saldo credor de caixa, suprimento de caixa de origem não comprovada, manutenção, no passivo, de obrigações já pagas ou inexistentes, bem como as entradas de mercadorias não contabilizadas ou de declaração de vendas pelo contribuinte em valores inferiores às informações fornecidas por instituições financeiras e administradoras de cartões de crédito, salvo se o contribuinte provar o contrário. Esta é uma das poucas situações que a lei inverte o ônus da prova, ou seja, cabe ao sujeito passivo provar que não houve a ocorrência dos fatos elencados pela lei. No presente processo foi constatada a omissão do registro de entradas no estabelecimento autuado de óleo diesel. Caberia ao impugnante a prova em contrário.

Por outro lado, tem pertinência a alegação defensiva de que o óleo diesel, por estar enquadrado no regime da substituição tributária, a princípio tem o imposto recolhido na sua origem, estando nos posto de combustíveis com o imposto quitado, ou seja, a fase de tributação se encontra encerrada. Porém este fato somente se comprova com os documentos fiscais. O que aqui se apurou foram entradas do produto desacompanhadas de notas fiscais, o que torna indeterminada sua origem, e, conseqüentemente, não existe comprovação do pagamento do ICMS pelo fornecedor, sendo de responsabilidade do autuado o seu pagamento, em conformidade com as determinações do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, não havendo duplicidade de cobrança, nem confisco, nem tampouco pertinência a afirmativa de que o RICMS não expressa que o comerciante não é obrigado a consultar, antes de realizar compra, se a empresa com quem transaciona está ou não inadimplente com o Estado.

Quanto à MVA aplicada para determinação do imposto cobrado por antecipação tributária, que o impugnante considerou uma violação ao princípio da segurança jurídica e da igualdade, também, é matéria que aqui não pode ser apreciada.

A defesa ainda argüiu, sob pena de nulidade processual, o seu direito de ser intimado de todos os atos do procedimento administrativo, em especial a impugnação a ser apresentada pelo autuante. Não tem qualquer cabimento, no caso, tal pleito. Somente seria obrigatório este ato caso houvesse modificação do débito ou documentos fossem anexados pelo preposto fiscal (art. 127, § 7º, do RPAF/99 – Dec. nº 7.629/99) . Isto não aconteceu.

E, por fim, quanto à vinculação da fiscalização em questão com o indeferimento do pedido de baixa da inscrição estadual do impugnante, este assunto não diz respeito à presente autuação.

Adentrando no mérito do lançamento, o Auto de Infração trata da cobrança do ICMS que foi apurado através da auditoria de levantamento quantitativo dos estoques de mercadorias em exercício findo (2000 e 2001). O autuante detectou a falta de recolhimento do imposto pela constatação da existência de mercadorias em estoque desacompanhada de documento fiscal, sendo atribuído ao seu detentor (o autuado) o pagamento do imposto por responsabilidade solidária. Também cobrou o imposto por substituição tributária, vez que a mercadoria levantada neste regime se encontra enquadrada (óleo diesel). Ressalto que embora no ano de 2001 o preposto fiscal tenha realizado o levantamento com os produtos gasolina, óleo diesel e álcool, somente constatou omissões de saídas por presunção em relação ao óleo diesel.e, somente deste

produto cobrou o imposto.

O autuado quanto às razões de mérito argumentou:

1. não foram consideradas, no levantamento fiscal, diversas notas de aquisições dos produtos. Neste sentido trouxe aos autos cópias de documentos fiscais.
2. somente foram consideradas as notas fiscais emitidas não sendo aceitos os cupons fiscais nem as “pequenas notas”.
3. que o simples fato de um posto vender a outro, através do instrumento de medição (Portaria 116/00 da ANP) não constitui motivo para a indicação de omissão de vendas.
4. não foi considerada a transferência de combustível já que o estabelecimento é empresa de um mesmo grupo econômico
5. não foi considerada a volatilidade dos produtos (evaporação), que a própria ANP, através da Portaria nº 283, de 2/6/80 regulamentou em um percentual de 0,6%.
6. o autuante não considerou as aferições diárias, obrigatórias, vez que embora os encerrantes apontem uma determinada saída, a bomba retorna uma quantidade ao próprio tange. Assim, esta diferença ao longo do ano era expressiva.

Apreciando as colocações acima aduzidas tenho a dizer:

- 1) todas as notas fiscais de entradas trazidas pelo impugnante ao processo (fls. 494/574) foram analisadas pelo autuante e por esta relatora. Desta análise, observo:
  - a) Os documentos fiscais acostados às fls. 494 a 505, 507 a 508, 511, 514 a 527, 532 a 534, 556, 558 a 559 e 561 a 574 acobertaram aquisições realizadas nos exercícios de 1998 e 1999. O levantamento fiscal tratou dos exercícios de 2000 e 2001. O estoque final do ano de 1999, que é o inicial do ano de 2000 e não questionado, já contemplou todas estas aquisições.
  - b) quanto aos do exercício de 2000, aqueles às fls 527, 531, 536 a 539, 542 a 543, 549 a 550, 552 e 557 tratam de aquisições de gasolina. O produto levantado foi óleo diesel. Portanto não podem servir para compor o levantamento dos estoques.
  - c) a Nota fiscal nº 0351 (fl. 509) não tem data da compra do óleo diesel. Porém ao analisar a Nota Fiscal acostada á fl. 508 é tem o número 362 e esta datada de 25/2/99. Como ambos os documentos fazem parte do mesmo talonário, é inconcebível que uma nota fiscal com numeração maior tenha sido emitida em 2000 e a de maior numeração em fevereiro de 1999, ou seja, um ano antes. Assim, não posso considerá-la.
  - d) as demais notas fiscais do ano de 2000 compuseram o levantamento fiscal (fls. 12/16). Notas Fiscais anexadas pelo impugnante às fls. 506, 510, 512, 513, 528, 529, 530, 535, 540, 541, 544, 545, 546, 547, 548, 551, 553, 554, 560 e 571.
- 2) Em vista do exposto não existe modificação a ser feita no trabalho realizado pelo preposto fiscal.
- 3) o autuado disse que não foram consideradas, como saídas, os cupons fiscais emitidos e “notas pequenas”, que presumo serem documentos emitidos para consumidor, sem destaque do imposto. O autuante afirmou que os únicos documentos apresentados foram aqueles apensados aos autos, ou seja, notas fiscais, Série 1. Como a defesa não trouxe qualquer prova do que alegou só posso entender como correta a posição do preposto fiscal que trouxe a prova material do fato ao processo. No mais, observo que, se algum documento de saída não foi considerado, este fato apenas beneficia o contribuinte, pois caso existam eles aumentariam o valor do débito apurado.

- 4) se o estabelecimento transaciona o óleo diesel através de instrumento de medição (Portaria 116/00 da ANP) de fato não é motivo para a indicação de diferenças de omissões. No entanto se tais operações não estão acobertadas de documentação fiscal, se trata sim, de ilícito fiscal.
- 5) em relação às ditas transferências de óleo diesel, não existem provas de suas operações. Caso fossem de saídas, aumentaria o valor do débito, caso fossem de entradas deveriam fazer parte do levantamento fiscal, com redução ou anulação do valor do imposto apurado. Entretanto, como não houve qualquer indicação das mesmas, não posso considerar este argumento.
- 6) quanto a não consideração da volatilidade do produto e das aferições diárias ressalto que o levantamento das saídas não foi realizado através do Livro de Movimentação de Combustível – LMC e sim pelas notas fiscais emitidas (fls. 17 e 308). Nesta condição, considerar a evaporação do combustível é o mesmo que aumentar o valor do débito, pois as saídas se tornariam maiores do que aquelas apuradas através dos documentos fiscais. Quanto às aferições, se o levantamento tivesse sido realizado através do LMC, o autuado poderia ter razão caso não fossem consideradas nos levantamentos. Entretanto, volto a dizer, as vendas do produto foram apuradas através das notas fiscais emitidas, não tendo pertinência este argumento.

No mais, a autuação se baseou nas notas fiscais de entradas e de saídas, bem como no livro Registro de Inventário da empresa autuada. O preço médio unitário foi calculado com base nas notas fiscais de entradas, como se pode provar às fls. 284 a 301 do PAF (documentos emitidos em dezembro de 2000). Tudo conforme determina o art. 60, II, b), 1 e art. 512-B, do RICMS/97. Nesta oportunidade também observo que embora o fiscal autuante tenha levantado os preços unitários do óleo diesel para o ano de 2001, aplicou, quando calculou o imposto, aquele praticado no exercício anterior. Tal fato ensejaria modificação do débito reclamado. Entretanto, como o valor é maior neste momento não se pode proceder qualquer modificação.

Pelo exposto o entendimento do impugnante de que somente é devida multa acessória não pode ser aceito. Pelas provas acostadas aos autos foi o imposto que deixou de ser recolhido.

Voto pela procedência do Auto de Infração.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE** o Auto de Infração nº **108881.0029/03-0**, lavrado contra **C. C. COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$178.568,44**, acrescido da multa 70% sobre o valor de R\$156.622,88, prevista no art. 42, III, da Lei nº 7.014/96 e 60% sobre o valor de R\$21.945,56, prevista no art. 42, II, “d” do mesmo Diploma Legal e dos acréscimos moratórios correspondentes.

Sala das Sessões do CONSEF, 17 de março de 2004.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA - PRESIDENTE

MÔNICA MARIA ROTERS - RELATORA

JOSÉ BIZERRA LIMA IRMÃO - JULGADOR