

PROCESSO - A. I. Nº 298951.1209/03-7
RECORRENTES - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL e POSTO MIMOSO LTDA.
RECORRIDOS - POSTO MIMOSO LTDA. e FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL
RECURSO - RECURSOS DE OFÍCIO e VOLUNTÁRIO – Acórdão 1ª JJF nº 0316/01-05
ORIGEM - INFAZ BARREIRAS
INTERNET - 06/12/2005

2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO CJF Nº 0425-12/05

EMENTA: ICMS. NULIDADE. DECISÃO DE PRIMEIRA INSTÂNCIA. FALTA DE APRECIÇÃO DE PRELIMINARES SUSCITADAS. O não enfrentamento das preliminares argüidas pelo contribuinte na sua peça impugnatória, constitui-se inobservância do devido processo legal. Devolvam-se os autos à Junta de Julgamento Fiscal para proferir nova decisão. Recurso de Ofício **PREJUDICADO**. Recurso Voluntário **PROVIDO**. Decisão unânime.

RELATÓRIO

Trata o presente de Recursos Voluntário e de Ofício, interpostos, respectivamente, pelo autuado e pela 1ª JJF, contra a referida Decisão prolatada pela referida Junta de Julgamento Fiscal, através do Acórdão nº JJF 0316/01-05, que julgou pela Procedência em Parte do Auto de Infração em epígrafe.

O Auto de Infração foi lavrado, imputando-se ao contribuinte a prática de infrações fiscais no valor de R\$2.919.381,43, em razão da ocorrência, segundo a fiscalização estadual, das seguintes irregularidades:

INFRAÇÃO 1 - falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque, exercícios de 1998 e 1999, no valor total de R\$1.695.367,96;

INFRAÇÃO 2 - 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 terceiros desacompanhada de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo dos estoques, nos exercícios de 1998 e 1999, no valor total de R\$1.224.013,47.

O autuado apresentou defesa argumentando serem infundadas as alegações dos autuantes quanto às omissões de entradas de combustíveis apuradas nos exercícios de 1998 e 1999.

Apresentou quadro demonstrativo apontando diferenças entre o levantamento do fisco e aquele apurado pelo contribuinte. Em relação ao exercício de 1998, afirmou que:

- 1) No produto álcool o fisco computou a Nota Fiscal nº 6145, de 15/10/98, que se refere a aquisição de 5.000 litros de gasolina; foram computados a mais pelos autuantes 460,00 litros nas aferições; foi contada a menos as saídas dos encerrantes, bicos 08, 11 e 12, conforme documento à fl. 379; o fisco computou indevidamente no processo de apuração de estoque algumas notas fiscais de saídas, no montante de 114.373,67 litros, gerando saída em duplicidade, uma vez que as notas fiscais relacionadas pelo Fisco fazem parte das vendas dos

“encerrantes”, no processo de abertura e fechamento dos bicos; e saídas por perdas não computadas pelo fisco que deveriam constar na apuração, extraídos do LMC;

- 2) No produto gasolina, o fisco computou a mais 580,00 litros nas aferições; computou indevidamente no processo de apuração de estoque algumas notas fiscais de saídas, no montante de 669.183,27 litros, gerando saída em duplicidade, uma vez que as notas fiscais relacionadas pelo Fisco fazem parte das vendas dos “encerrantes”, no processo de abertura e fechamento dos bicos; e, também, não consideraram 3.230,00 litros de gasolina saídas por perdas e extraídas do LMC;
- 3) No produto diesel aditivado o fisco apontou entradas a menos de 142.900 litros, por ter invertido a descrição de produtos de diversas notas fiscais entre diesel aditivado e diesel comum, erros no quantitativo e falta de lançamento de notas; os autuantes computaram a menos 207,00 litros nas aferições; computou indevidamente no processo de apuração de estoque algumas notas fiscais de saídas, no montante de 1.716.579,76 litros, gerando saídas em duplicidade, uma vez que as notas fiscais relacionadas pelo Fisco fazem parte das vendas dos “encerrantes”, no processo de abertura e fechamento dos bicos; e, também, não consideraram 9.826,00 litros de óleo diesel aditivado saídas por perdas e extraídas do LMC;
- 4) No produto diesel comum o fisco apontou entradas a mais de 383.900 litros, por inversão da descrição de produtos de diversas notas fiscais entre diesel aditivado e diesel comum, erros no quantitativo e falta de lançamento de notas; os autuantes computaram a menos 2.935,00 litros nas aferições; o fisco considerou saídas a menos de 1.000.000,00 litros de óleo diesel comum referente a não computação da reinicialização do bico 19, em 04/08/98; computou indevidamente no processo de apuração de estoque algumas notas fiscais de saídas, no montante de 4.224.274,68 litros, gerando saídas em duplicidade, uma vez que as notas fiscais relacionadas pelo Fisco fazem parte das vendas dos “encerrantes”, no processo de abertura e fechamento dos bicos; e, também, não consideraram 12.102,00 litros de óleo diesel comum que saíram por perdas e extraídas do LMC.

No que tange ao exercício de 1999, o autuado apresentou as seguintes alegações:

- 1) Álcool – os autuantes deixaram de computar as entradas de 174.950 litros do combustível; não considerou nas aferições a entrada de 60 litros; apresentou saídas a mais dos encerrantes de 976 litros, referente a equívoco na abertura do LMC, bicos 08, 11 e 12; computou indevidamente no processo de apuração de estoque algumas notas fiscais de saídas, no montante de 102.930,19 litros, gerando saídas em duplicidade, uma vez que as notas fiscais relacionadas pelo Fisco fazem parte das vendas dos “encerrantes”, no processo de abertura e fechamento dos bicos; e, também, não consideraram 704,00 litros de álcool saídos por perdas e extraídas do LMC;
- 2) Gasolina comum - os autuantes deixaram de computar as entradas de 1.013.200,00 litros do combustível; considerou a mais as aferições na quantidade de 1.450,00 litros; computou indevidamente no processo de apuração de estoque algumas notas fiscais de saídas, no montante de 586.224,71 litros, gerando saídas em duplicidade, uma vez que as notas fiscais relacionadas pelo Fisco fazem parte das vendas dos “encerrantes”, no processo de abertura e fechamento dos bicos; e, também, não consideraram 1.353,00 litros de gasolina comum, saídas por perdas e extraídas do LMC;
- 3) Diesel aditivado - os autuantes deixaram de computar as entradas de 1.821.200,00 litros do combustível; considerou a menos as aferições na quantidade de 360,00 litros; a diferença de 14.337,21 litros de diesel aditivado apurado nas saídas dos encerrantes se refere a erro por parte do fisco entre a abertura e fechamento dos bicos 01, 03, 05 e 06; computou indevidamente no processo de apuração de estoque algumas notas fiscais de saídas, no montante de 1.013.835,71 litros, gerando saídas em duplicidade, uma vez que as notas fiscais relacionadas pelo Fisco fazem parte das vendas dos “encerrantes”, no processo de abertura e fechamento dos bicos; e, também, não consideraram 2.722,00 litros de diesel aditivado, saídos por perdas e extraídas do LMC;

- 4) Diesel comum - os autuantes deixaram de computar as entradas de 3.927.000,00 litros do combustível; considerou a menos as aferições na quantidade de 960,00 litros; computaram indevidamente no processo de apuração de estoque algumas notas fiscais de saídas, no montante de 1.540.413,16 litros, gerando saídas em duplicidade, uma vez que as notas fiscais relacionadas pelo Fisco fazem parte das vendas dos “encerrantes” no processo de abertura e fechamento dos bicos; e, também, não consideraram 3.313,00 litros de diesel comum, saídos por perdas e extraídos do LMC.

Protestou dizendo que toda a documentação que anexou aos autos, às fls. 295 a 1.650, comprova inexistir as diferenças apuradas na infração 1. Em consequência, também a infração 2 não ocorreu.

Requeru a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes, às fls. 1653 a 1655, informaram que foram efetuadas todas as correções alegadas pelo autuado, especialmente quanto às aferições e perdas, compatíveis ao disposto em legislação específica e no RICMS/97, incluído os lançamentos de notas fiscais não apresentadas à fiscalização, à época da auditoria, bem como os valores de fechamento dos encerrantes de bicos das bombas, em conformidade ao LMC.

Esclareceram que após análise e à luz da documentação auditada, as saídas através dos documentos fiscais ocorreram sem passagem pelos bicos das bombas, formalizando meras regularizações de estoques, estando fora do movimento registrado pelos encerrantes. Além de grande volume de supostas saídas para empresas do mesmo grupo empresarial também fornecedoras dos mesmos combustíveis, conforme detalhamento em planilhas que anexaram aos autos.

Informaram, ainda, que em relação ao exercício de 1999, o contribuinte, apesar de intimado, não apresentou as notas fiscais de entradas e, na sua impugnação, não as apresentou como elemento probatório da autuação. Que durante os trabalhos de auditoria foram adotados os corretos procedimentos de fiscalização.

Opinaram pela manutenção da autuação com as correções efetuadas.

O autuado, em nova manifestação às fls. 1745 a 1751, alegou que os autuantes confirmam o aceite quanto às correções alegadas pelo autuado, no entanto, essa assertiva não é verdadeira. Os autuantes alegaram que as notas fiscais, do período de 01/01/99 a 31/07/99, não foram computadas por não terem sido entregues à época da fiscalização, porém se o livro Registro de Entradas foi apresentado e consta a escrituração dos documentos, porque o fisco não questionou a falta? Afirmou que toda documentação solicitada foi apresentada à fiscalização.

Argumentou que, na peça inicial, apresentou contestação quanto às aferições e perdas, movimento dos encerrantes e saídas com notas fiscais.

No tocante aos produtos álcool e gasolina comum - as correções não foram feitas corretamente no tocante às aferições e perdas, nos anos de 1998 e 1999, já que foram acrescidas, quando o correto seria diminuí-las. Quanto às notas fiscais de entradas, o autuado disse estar fazendo juntada das mesmas, uma vez que o fisco alegou não tê-las recebido. Também, não foram corrigidos pelos autuantes os erros constatados na abertura e fechamento de bicos de bombas, em relação ao item álcool, conforme cópia do LMC do dia 01/01/99. Quanto às notas fiscais de saídas, o argumento do autuante é infundado, pois as demonstrações em planilhas anexas provam que os totais das saídas pelos bicos das bombas são iguais aos totais nas notas fiscais emitidas, acrescido aferições e diminuído perdas. Que seguiu todo o processo como revendedor varejista, atinente à comercialização de combustíveis. Alegou, ainda, que na movimentação diária emite notas fiscais de saídas para fins contábeis e fechamento de estoques, em conformidade com o LMC.

Produto diesel comum - da mesma forma que os outros produtos, as correções alegadas pelo fisco não foram efetuadas corretamente. Também disse estar anexando cópias reprográficas das

notas fiscais de entradas que os autuantes alegam não tê-las recebido. Que na correção alegada, em relação às notas fiscais de entradas, o fisco modificou e registrou como entrada 10.690.100,00 litros, lançando em duplicidade a Nota Fiscal nº 8949 de 21/03/98, e a Nota Fiscal nº 468, de 03/04/98. Não lançou a Nota Fiscal nº 5999, de 04/09/98 e lançou a nota inexistente de nº 1445 de 18/05/98. Quanto às notas fiscais de saídas o argumento do autuante é infundado, pois as demonstrações em planilhas anexas provam que os totais das saídas pelos bicos das bombas são iguais aos totais nas notas fiscais emitidas, acrescido aferições e diminuído perdas. Que seguiu todo o processo como revendedor varejista, atinente à comercialização de combustíveis. Alegou, ainda, que na movimentação diária emite notas fiscais de saídas para fins contábeis e fechamento de estoques, em conformidade com o LMC.

No produto diesel aditivado, da mesma forma que os outros produtos, as correções alegadas pelo fisco não foram efetuadas corretamente. Disse estar anexando cópias reprográficas das notas fiscais de entradas que os autuantes alegam não ter recebido. Que na correção alegada, em relação às notas fiscais de entradas, o fisco modificou e registrou como entrada 3.254.100,00 litros, incorrendo em erros de inversão no lançamento dos produtos diesel comum por diesel aditivado e vice-versa. Quanto às notas fiscais de saídas o argumento do autuante é infundado, pois as demonstrações em planilhas anexas provam que os totais das saídas pelos bicos das bombas são iguais aos totais nas notas fiscais emitidas, acrescido aferições e diminuído perdas. Que seguiu todo o processo como revendedor varejista, atinente à comercialização de combustíveis. Alegou, ainda, que na movimentação diária emite notas fiscais de saídas para fins contábeis e fechamento de estoques, em conformidade com o LMC.

Em pauta suplementar, às fls. 2307 e 2308, considerando os argumentos do autuado de que a Nota Fiscal nº 6145 de aquisição de gasolina foi incluída no levantamento do item álcool; considerando as diferenças apontadas pelo autuado em relação às aferições, bem como que as perdas por evaporação não foram consideradas, fato, inclusive, reconhecido pelos autuantes, ao prestarem informação fiscal; considerando as diferenças apontadas nas saídas dos encerrantes e as entradas não computadas nos levantamentos elaborados pelos autuantes, a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, deliberou que o processo fosse encaminhado a ASTEC/CONSEF, a fim de que Auditor Fiscal diligente procedesse à revisão do lançamento, observando o quanto adiante delineado:

- 1) Elaborar novo levantamento levando em conta as aferições (entradas) e as perdas (saídas) apontadas pelo autuado em sua peça de defesa, que já foram reconhecidas como procedentes pelos próprios autuantes;
- 2) Revisar e corrigir os equívocos, se for o caso, em relação à entrada de mercadorias apontada na Nota Fiscal nº 6145, de 15/10/98, que o sujeito passivo alega que foi lançado como álcool e, na verdade, se trata de gasolina;
- 3) Revisar as diferenças de saídas (encerrantes), observando os argumentos e documentos apresentados pelo autuado e tomando como base a sua impugnação, às fls. 285, 289, 290 e 293, todos envolvendo o item de nº 3 da defesa;
- 4) Revisar as diferenças de entradas, examinando os documentos apresentados, como apontados pelo autuado, às fls. 285, 287, 288 e 289 - item 1 da peça de defesa;
- 5) incluir no levantamento quantitativo as aquisições dos combustíveis, objeto do levantamento do exercício de 1999, que não foram computados pelos autuantes, considerando que o sujeito passivo informa ter anexado aos autos, cópias reprográficas das notas fiscais de aquisição dos referidos combustíveis;

Ao final, foi requerido que fosse elaborado demonstrativo indicando, separadamente, as quantidades: dos estoques iniciais, das aquisições, das aferições, das saídas dos encerrantes, das saídas por perdas (evaporação), dos estoques finais e, se efetivamente comprovado nos autos, das saídas com notas fiscais.

Havendo diferença por omissão de entradas, que fossem apurados os valores a serem exigidos. Em seguida, foi pleiteado que o processo fosse encaminhado a INFAZ Barreiras, para ciência ao autuado e autuantes.

O processo foi encaminhado à INFAZ para adoção dos procedimentos solicitados por aquele órgão julgador JJF (fl. 2311).

Às fls. 2313 a 2319, auditor diligente informou ter observado que os demonstrativos arrolados pelo autuado nem sempre mantinham congruência com os documentos apresentados. Assim, para checar cada documento fiscal e elaborar os demonstrativos de revisão, procedeu a revisão identificando o seguinte:

- 1) Todas as aferições e perdas foram conferidas nos LMC's, concluindo-se que as ponderações do autuado são pertinentes, sendo considerados os valores apontados pelo defendente. Para ajustar o valor da base de cálculo, aproveitando as planilhas dos autuantes, foi feita uma pequena adaptação para se incluir as perdas e as aferições;
- 2) A Nota Fiscal nº 6145 se refere a gasolina e óleo diesel, inexistindo o combustível "álcool". Feitas as correções, acolhendo-se a solicitação do autuado;
- 3) Quanto às saídas pelos encerrantes, foram detectadas algumas incorreções na Auditoria. Os dados apresentados pelo autuado estão corretos, levando-se ao ajuste dos valores;
- 4) Todas as entradas foram revisadas, mas nem todos os dados apresentados pelo autuado em seus demonstrativos estavam corretos. Foi procedido ao exame documental, elaborando-se novos demonstrativos para óleo diesel comum e aditivado, sob o título de Demonstrativo de Ajuste da Auditoria de Estoque, exercício de 1998, onde está informada a página do documento, se há ou não, correção, e o histórico do lançamento sujeito à revisão. No demonstrativo consta o resultado das entradas apurado pelos autuantes e após as correções;
- 5) Quanto às notas fiscais do exercício de 1999, apresentadas pelo autuado, disse ter verificado que as mesmas não haviam sido lançadas na auditoria. Assim, foram elaborados novos demonstrativos considerando todos os documentos arrolados ao processo pelo contribuinte;
- 6) Depois de ter realizado todos os procedimentos requisitados pelo CONSEF, elaborou demonstrativo analítico para cada tipo de combustível e demonstrativo sintético do imposto devido, considerando o ICMS normal e o antecipado, nos valores de R\$ 960.961,15 e R\$717.573,94, respectivamente.

O autuado, às fls. 2398 a 2407, ratificou o seu entendimento de que a excessiva quantidade de erros materiais macula de vícios insanáveis o Auto de Infração.

Argumentou que a revisão fiscal reincide em vários equívocos, uma vez que o revisor ignorou o que se segue:

- a) O lançamento referente à Nota Fiscal nº 23902, na quantidade de 23.902 litros de diesel aditivado, quando o correto seria 2.320,54 litros;
- b) As Notas Fiscais nºs 9860, 11742, 11865, 11918, 12056, 12182, 12393, 12548, 12561, 12689, 12715, 13120, 13277, 13288, 13460, 13463, 13466, 13565, 13604, 13754, 13800, 13942, 14050, 14052 e 14197, todas relativas ao exercício de 1999 lançadas no demonstrativo como sendo óleo diesel comum, quando o correto seria óleo diesel aditivado, já que se trata de óleo diesel master;
- c) Duplicidade de registros de saídas – não foi observado que as notas fiscais de saídas de todos os produtos já se encontravam inseridas nos registros dos levantamentos dos encerrantes e que, a título de amostragem, anexou diversas cópias do LMC e relação de notas fiscais de saídas (1998 e 1999) que traduzem os erros evidenciados quanto a duplicidade de registro de saídas. O autuante somou os registros de movimento dos encerrantes com os das notas fiscais de saídas. Elaborou quadro demonstrativo alegando estarem isentos dos erros cometidos pelo autuante;

- d) Inaplicabilidade do Convênio 83/99 – na revisão foi utilizado o citado convênio, legislação que alterou o Convênio 03/99, que dispõe sobre o regime de substituição tributária para embasamento dos cálculos do preço dos combustíveis para os levantamentos do período de 01/01/98 a 31/07/99 e o referido Convênio teve seus efeitos a partir de 1º de janeiro de 2000, tornando errôneos os números levantados pelo autuante;
- e) Inadequação da base de cálculo – alegou que, se fossem reais as omissões de entradas, o imposto deveria ser calculado sobre uma base de cálculo que correspondesse ao valor econômico da operação para efeito da retenção do imposto, como sujeito passivo substituto. Os critérios utilizados pelo autuante, embora ininteligíveis, não fizera, alusão ao dispositivo legal. Se o preço máximo já contempla a MVA, não faz sentido reincluir a MVA no preço máximo de venda a consumidor;
- f) O autuante mencionou dispositivos equivocados quanto a MVA, como no caso do Convênio 83/99 e percentual de MVA indevido. O índice de 55,69% se aplica ao óleo combustível, e não a álcool, já que o Convênio nº 71/98 não faz tal referência;
- g) Argumentou não ter sido considerada a aplicação do coeficiente de perdas por evaporação dos combustíveis. Citou a Portaria nº 26/92 do DNC, alegando ser dever do fisco considerar o coeficiente de perdas de 0,6%.

Requeru a nulidade, nova revisão fiscal e que o Auto de Infração fosse julgado improcedente. Anexou cópias reprográficas de documentos e demonstrativos às fls. 2409 a 2641.

O processo retornou à INFAZ Barreiras para que os autuantes prestassem informação em relação aos argumentos defensivos, às fls. 2398 a 2407, em especial aos equívocos apontados pelo defendente nos itens II, “a” e “b” e III, da citada manifestação, bem como dos documentos às fls. 2408 a 2641. Também fosse esclarecido pelo autuantes se as quantidades de combustíveis indicadas nas notas fiscais emitidas correspondem, diariamente, às quantidades apontadas no LMC. Em caso positivo fossem elaborados novos demonstrativos excluindo as quantidades indicadas como saídas através de notas fiscais e corrigido os equívocos apontados pelo autuado. Também fosse esclarecido em relação ao preço médio e MVA aplicada.

A Repartição Fazendária deveria intimar o autuado cientificando-lhe do resultado da informação e concedendo-lhe prazo de 10 dias para se manifestar.

Os autuantes, às fls. 2649 e 2650, informaram que foram efetuadas as devidas correções, sendo apresentadas novas planilhas e que nada descaracteriza o delito fiscal cometido seja, em termos quantitativos ou valorativos, à razão do mesmo preço máximo fixado para o combustível óleo diesel comum ou aditivado (Portarias Interministeriais MF/MME nº 295/99 e MF/MME 04/98).

Esclareceram que os quantitativos de combustíveis demonstrados nas planilhas anexas expressam as saídas extra-bico das bombas, em paralelo, sem registro e, portanto, fora dos limites de encerrantes registrados no LMC, sendo injustificável a afirmação de duplicidade de registros.

Informou que, por equívoco do diligente, a MVA de álcool utilizada se referia ao óleo diesel, tendo sido feita a devida correção, bem como aquela atinente à aplicação errônea de MVA sobre o preço máximo fixado pelo governo.

Disse que, tomando por base o resultado apresentado pelo diligente, obedientes à orientação da relatora, anexaram novos demonstrativos de estoques e demonstrativo de revisão do ICMS devido (exercícios de 1998 e 1999), às fls. 2651 a 2717, sendo: ICMS normal (responsabilidade solidária) de R\$ 963.025,67 e ICMS por antecipação (responsabilidade do próprio sujeito passivo), de R\$362.082,20.

Opinaram pela manutenção da autuação.

Cientificado, o autuado, às fls. 2726 a 2738, inicialmente ratificou seu entendimento já expresso anteriormente pela nulidade da autuação e insistiu no fato de que os diligentes mantiveram o

lançamento das notas fiscais de saídas em duplicidade, já que inexistem saídas fora dos encerrantes.

Alegou que os autuantes, ao elaborarem nova planilha de correção, mantiveram os erros anteriores, já que o Convênio nº 03/99 não existia no mundo jurídico, em relação ao período de 1998. Também cometeram outro erro ao justificar a MVA e alíquota ao produto em comento, no período de 01/01/99 a 31/07/99, citando o Convênio nº 46/99, publicado em 29/09/99. Outro equívoco se refere à majoração do Auto de Infração, o que é vedado pelo RPAF, já que houve agravamento da autuação através do Parecer ASTEC de 15/05/2005, à fl. 2696, tendo o diligente retificado o valor de R\$ 28.890,25 (já anteriormente modificado pelo autuante) para R\$ 52.035,63. Citando lições de tributaristas e posicionamento do STJ, RMS nº 18128/ES.

No tocante ao preço máximo do óleo diesel, os autuantes não observaram as Portarias Interministeriais que se aplicavam ao período da autuação. As Portarias Interministeriais vigentes à época do fato não fixaram o preço máximo do diesel em R\$ 0,606 como indicado no Parecer. A Portaria MF/MME nº 04/98 teve vigência até 29/01/99 e fixou o preço máximo do diesel em R\$ 0,409 e a Portaria Interministerial MF/MME nº 152/99, vigeu de 25/06/99 a 06/08/99 e fixou o preço máximo em R\$ 0,572.

Argumentou, ainda, que os autuantes embasaram a autuação na Portaria nº 445/98 e que a mesma não abarca o período de 01/01/98 a 10/08/98, já que entrou em vigor em 11/08/1998.

Requeru fosse declarada nula a autuação, ou, ante as razões expostas, pela realização de nova revisão fiscal e que o Auto de Infração fosse julgado improcedente.

Na assentada do julgamento, o representante do autuado alegou erro na alíquota do demonstrativo de fl. 2718, em relação ao óleo diesel, e que, para os produtos gasolina e álcool não poderia ser agregada MVA, sob o argumento de que o ICMS devido por substituição tributária já estaria embutido nos preços de aquisição apontados nas notas fiscais do último mês de cada período fiscalizado.

Através do Acórdão JF Nº 0316/01-05, a 1ª JF, em Decisão não unânime, julgou Procedente em Parte o Auto de Infração sob o entendimento de que:

- a) rejeitou-se a arguição de nulidade, uma vez que o processo foi remetido em diligência para sanar os equívocos no levantamento, tendo o autuado, em todas as oportunidades, se manifestado, inclusive, recebendo cópia das diligências e demonstrativos juntados aos autos; de igual forma, negou o pedido de nova diligência formulada pelo contribuinte, posto que os elementos contidos nos autos foram suficientes para a formação da convicção do julgador, consoante dispõe o art. 147, I, “a”, do RPAF/99, cujo teor transcreveu;
- b) foi igualmente rejeitado o argumento defensivo de que a Portaria nº 445/98, não pode ser utilizada como base legal da autuação por ter entrado em vigor em 11/08/98, haja vista que a citada portaria dispõe sobre o alcance dos procedimentos na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécies de mercadorias, tudo com embasamento no RICMS/97, sendo a sua finalidade de orientação na adoção do roteiro de Auditoria dos Estoques – AUDIF 207; desta forma, a data de sua publicação não é fator impeditivo para que sejam observadas as orientações nela elencadas, em relação à fiscalização que envolva fatos ocorridos em data anterior à sua publicação;
- c) quanto ao argumento do autuado de que houve erro em relação à indicação da alíquota de 25% para o óleo diesel no demonstrativo de débito elaborado, o mesmo foi indeferido, pois não afetou o valor da autuação, uma vez que os valores foram corretamente calculados pela alíquota de 17%, conforme consta nos demais demonstrativos anexados ao Auto de Infração, tendo sido indicada apenas a alíquota de 25% porque também foi exigido no mesmo item imposto, em relação aos produtos gasolina e álcool;
- d) asseverou a R. 1ª Junta de Julgamento Fiscal, no seu decisório, que “*Na cobrança do imposto devido por antecipação tributária, também foi observado que a agregação da MVA se deu*

apenas em relação aos produtos ‘álcool’ e ‘gasolina’”, posto que, “Para os itens ‘óleo diesel comum e aditivado’ o autuante informa ter sido considerado o menor preço máximo do Estado da Bahia, reduzindo o débito para R\$ 1.325.107,87 e o defendente alega que o preço máximo tomado pelos autuantes não corresponde ao vigente à época da ocorrência dos fatos”; nesse sentido, entendeu o *a quo* que, em 31/12/98, data da ocorrência dos fatos em relação ao exercício de 1998, o menor preço máximo para a Bahia é o apontado nas tabelas anexas, a Portaria Interministerial MF-MME nº 323, de 30/11/98, e seu valor era R\$ 0,409, o mesmo tomado pelos autuantes para determinação do valor devido por antecipação tributária; no que tange ao período de 1999, a ocorrência dos fatos se deu em 31/07/99 e o menor preço máximo para a Bahia, apontado na Portaria Interministerial MF-MME nº 152, de 25/06/99, era de R\$ 0,572, e não de R\$ 0,606, como indicaram os autuantes;

- e) no tocante à alegação de que toda a movimentação de combustível é feita através dos encerrantes e de que os autuantes lançaram em duplicidade as quantidades de saídas, haja vista ter sido somada as quantidades de combustíveis acusadas nos bicos das bombas com as das notas fiscais de saídas emitidas, esclareceu a Decisão recorrida que, se as saídas indicadas nas notas fiscais nas operações de varejo, efetivamente, fossem registradas nos bicos das bombas de combustíveis, não poderiam ser somadas no levantamento fiscal, já que configuraria lançamento em duplicidade; todavia, do exame dos demonstrativos juntados pelos autuantes, constata-se que os documentos fiscais emitidos não correspondem a saídas a varejo, uma vez que as quantidades apontadas nas notas fiscais não correspondem a saídas que ocorrem pelo bico da bomba; restou verificado, ainda, que, dentre as notas fiscais emitidas pelo autuado, constam saídas de combustíveis (gasolina, álcool e óleo diesel) para diversas empresas, inclusive, um dos seus fornecedores, empresa Ferreira Diesel Ltda., para os postos de combustíveis, empresas: Auto Posto Zape Ltda. e Posto Noventa Ltda., outras pessoas físicas e jurídicas, em quantidades que variam entre 1.000 a 32.000 litros, por cada operação, o que evidencia que os combustíveis, objeto das notas fiscais, não saíram pelos bicos das bombas; assim, concluiu que essas saídas devem ser adicionadas às acusadas nos encerrantes (bicos das bombas), para determinação das quantidades totais saídas no período fiscalizado; ressaltou, também, que o autuado adquire combustível das empresas: Ferreira Diesel Ltda., Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga, Total Distribuidora Ltda. e Posto Noventa Ltda;
- f) Desta maneira, concluiu que os autuantes demonstraram, após revisão, as efetivas quantidades dos combustíveis (álcool, gasolina, óleo diesel comum e aditivado) adquiridos sem a comprovação da documentação de sua origem; no entanto, corrigindo-se os valores exigidos em relação a óleo diesel comum e aditivado, passam a ser o valor constante no demonstrativo de débito indicado no voto na relatora;
- g) o art. 156, do RPAF/99, veda o agravamento de toda a infração, não impedindo que o valor de algum exercício da infração resulte maior do que o apontado na autuação; desta forma, como não há majoração no valor total do imposto apurado em cada infração, após as devidas correções nos levantamentos, em relação ao exigido no Auto de Infração, entendeu a Junta, por maioria, que ambas as Infrações 1 e 2 são parcialmente subsistentes, de acordo com o demonstrativo indicado no voto divergente (vencedor) que fixou o montante da condenação no valor total de R\$ 1.315.260,01, sendo parcialmente subsistentes as Infrações 1 e 2 nos valores de R\$ 963.007,79 e R\$ 352.252,22, respectivamente;

A ilustre relatora proferiu voto vencido em sentido contrário, observando que *“considerando que após as devidas correções ficou evidenciado aumento dos débitos relativos a álcool e diesel comum, no exercício de 1998, em relação ao valor apurado na autuação e como na Decisão da lide não pode ser majorado o lançamento tributário, já que tal fato constitui agravamento da infração, conforme estabelece o art. 156 do RPAF/99, ora transcrito, mantenho o valor da autuação, por ser menor que o apontado na revisão”*, fixando o montante do débito no importe de R\$1.238.793,28, sendo R\$886.541,06, relativo à infração 1, e R\$352.252,22, concernente à infração 2.

A 1ª JJF recorreu de ofício da Decisão, à luz do art. 169, inciso I, alínea “a”, item 1, do RPAF/99, aprovado pelo Decreto nº 7.629/99, alterado pelo Decreto nº 7.851/2000, com efeitos a partir de 10/10/2000.

Inconformado com a Decisão prolatada pela 1ª JJF, o contribuinte interpôs Recurso Voluntário, reiterando os argumentos suscitados nas peças pelo mesmo colacionadas aos autos, notadamente quanto:

- a) a nulidade do Auto de Infração, por excesso de equívocos, visto que, diante de tantas falhas fica difícil ao contribuinte entender a autuação, cerceando o seu direito de defesa, princípio que norteia o processo administrativo no âmbito da legislação local (RPAF) e constitucional;
- b) ilegalidade da aplicação dos Convênios nºs 03/99 e 46/99, para embasar os preços do álcool e da gasolina, que serviram para apurar a base de cálculo das infrações 1 e 2; aduz que apesar do Convênio 03/99 ter sido utilizado para embasar a suposta infração cometida no ano de 1998, este só produziu efeitos no mundo jurídico a partir de 26/04/99; da mesma forma, o Convênio nº 46/99, que foi utilizado para embasar a suposta infração cometida no período compreendido entre 01/01/1999 e 31/07/1999, só teve eficácia jurídica a partir de 29/09/99; tal conduta do autuante, no entender do recorrente, estaria a violar o Princípio da Estrita Legalidade; assevera que outro sério equívoco cometido pela Colenda Junta, que também fere o princípio da estrita legalidade, foi a manutenção do Convênio nº 83/09 (o correto é 83/99) para embasar as infrações do ano de 1999 dos produtos gasolina, diesel comum e diesel aditivado; isso porque o citado Convênio somente produziu efeitos a partir de 01/01/2000, ao passo que as supostas infrações impugnadas abrangem o período de 01/01/1999 a 31/07/1999, período este completamente destoante do abarcado pela referida norma do convênio, não tendo sido, também, enfrentado na Decisão de primeira instância;
- c) aplicação de alíquota de 25% para todas as infrações, quando o correto seria de 25% para a gasolina e álcool e 17% para o óleo diesel comum e aditivado; afirma que o Auto de Infração é solene, vinculado à lei, devendo constar, corretamente, todos os elementos que fundamentam o crédito tributário, a exemplo da descrição dos fatos, as normas aplicáveis para justificar o lançamento, com todos os cálculos aclarados (base de cálculo, percentual, valor do imposto, multa, etc.); alega que a referência equivocada à legislação confunde o contribuinte e dificulta o seu entendimento, vez que até o momento não conseguiu desvendar qual o cálculo empreendido pelo autuante;
- d) invoca o Acórdão CJF nº 0016-12/05, de 26 de janeiro de 2005, decorrente de Representação da PGE/PROFIS, cujo teor transcreveu, para demonstrar a “*falta de clareza da base de cálculo do imposto*”;
- e) a inaplicabilidade da Portaria nº 445/98, utilizada pelo autuante para embasar a autuação, uma vez que a referida norma entrou em vigor no dia 11/08/1998, quando o período fiscalizado é de 01/01/1998 a 31/07/1998, razão pela qual o fiscal não poderia fazer uso dessa portaria, pois a mesma não existia no mundo jurídico, conduta que viola o princípio da anterioridade;
- f) inadequação da base de cálculo utilizada pelo auditor e mantida na Decisão da Junta, posto que existe excesso de tributação; é flagrante a aplicação de MVA sobre o preço tomado pelo autuante, ou seja, o preço médio das aquisições do autuado (preços de Distribuidoras e de outros Postos de Gasolina), em face do nítido *bis in idem*, que fere o Princípio da Não-Cumulatividade, tendo em vista que tais bases de cálculo já contemplam ICMS de todo o ciclo de comercialização que vai da Refinaria/Distribuidora até o consumidor final; assevera que, no caso do Álcool, no ano de 1998, ao se aplicar a MVA de 31,69% sobre o preço medido de aquisição (R\$0,6620 – fl. 2.695) se atingiu um valor de venda de R\$0,8718, muito superior ao realmente praticado ao consumidor final; de igual forma, constata-se o ocorrido no ano de 1999, em que o preço médio de aquisição do mesmo produto foi R\$0,8000 (fl. 2.695), tendo o autuante se utilizado da mesma sistemática para atingir o valor de R\$1.0535, quando o valor realmente praticado era de R\$0,8400, conforme documento acostado às razões recursais; no que tange à gasolina, para o ano de 1998, partindo-se do preço médio de R\$0,8404 (fl. 2.702), e

fazendo-se a mesma operação se obteria o preço de R\$1,8349 (MVA utilizado foi de 129,25%); alega que tal valor supera, e muito, ao realmente vigente para a venda ao consumidor final que era de R\$0.9700 em conformidade com as Notas Fiscais de Venda (Doc. 01); no ano de 1999, o preço médio do qual se partiu para achar a base de cálculo foi R\$0.9436 (fl. 2.702), aplicando-se MVA de 117,43% constante à fl. 2.702, do Auto de Infração e chegando ao valor de R\$2.0517 o que está, também, muito superior à realidade praticada à época, que era de R\$1,32 (Doc. 01); outro fator que, segundo o recorrente, robustece a tese pelo mesmo esposada, é que o autuante estabeleceu verdadeira confusão de critérios, ao se valer de MVA's destinadas às Refinarias (fl. 2.702) e aplicando-as sobre preços médios das Distribuidoras/Postos de Gasolina, o que resulta na nulidade do Auto de Infração;

g) duplicidade de registros nas saídas, vez que a autuação somou Notas Fiscais de Saídas aos movimentos dos encerrantes registrados no LMC, gerando uma duplicidade, que efetivamente não ocorreu, pois os combustíveis de tais Notas Fiscais já estão registrados nos movimentos dos encerrantes, tratando-se de emissões por movimentos diários ou periódicos; aduz que possui uma capacidade nominal para armazenar 60.000 (sessenta mil) litros de gasolina, 30.000 (trinta mil) litros de álcool e 120.000 (cento e vinte mil) litros de diesel comum e diesel aditivado; após esses esclarecimentos iniciais, assevera que o fundamento da Junta de Julgamento Fiscal perde totalmente a sua plausibilidade por dois motivos:

- primeiro porque no mundo real todas as operações efetivamente ocorreram em conformidade com a legislação vigente, à luz da Nota Fiscal nº 2.185, de 24/03/99, emitida para consumidor final, na quantidade de 4.120 litros de álcool, salientando que tal quantidade levaria aproximadamente 54 minutos para passar pelo bico da bomba, quantidade essa perfeitamente plausível de acontecer no mundo real, tendo em vista que o recorrente possui dois bicos de bomba com vazão de 75 litros por minuto e tal nota fiscal representa o abastecimento de um dia, posto que emitida para consumidor final; outro exemplo é o da Nota Fiscal nº 10.500, de 21/11/1998, emitida para Ferreira Diesel, que é uma TRR, na quantidade de 32.000 litros de diesel comum, quantidade essa factível de acontecer na realidade, pois somente com uma das bombas de alta vazão com capacidade de 150 litros por minuto tal quantidade de diesel levaria exatamente 213 minutos, ou seja, três horas e cinquenta e cinco minutos, para ocorrer no mundo real; segundo;
- segundo porque o recorrente, com esse entendimento, está sendo penalizado por cumprir a Lei, uma vez que o RICMS, em seu art. 142, inciso VII, obriga a emissão de nota fiscal e a Portaria DNC n.º 26, de 13/11/1992, em seu inciso VII, do anexo, exige que se preencha o LMC com as vendas do dia, mais especificamente os campos 5.6 – Vendas do Bico – e 5.7 – Vendas do Dia, o que foi devidamente feito conforme cópias do LMC anexadas às fls. 2.436 e 2.628; para tanto, anexa às suas razões recursais um quadro resumo com as notas fiscais emitidas dia a dia (Doc. 03) retratando as quantidades de combustíveis vendidos e compulsando-se as quantidades totais do respectivo quadro e o movimento dos encerrantes levantados pelo R. Fiscal (fls. 2.652, 2.671, 2.696 e 2.702), constata-se que as quantidades são simétricas o que comprova que todas as quantidades de combustível constantes das notas fiscais realmente passaram pelos bicos de bomba; assim, as Notas Fiscais não podem ser somadas aos encerrantes, sob pena de tributação em duplicidade, pois as saídas indicadas nelas passaram pelos bicos de bomba e foram registradas no LMC;
- alega, ainda nesse envolver, que se fosse adotado o raciocínio do autuante e da Relatora, o recorrente não teria emitido nenhuma nota fiscal referente à movimentação registrada nos encerrantes; e, se tal fato houvesse ocorrido, haveria o descumprimento de uma obrigação acessória, o que não foi levantado pelo autuante; assim, em face das gritantes distorções, requer o contribuinte que seja desconsiderada a coluna relativa às “saídas” referente a D=N. Fiscais dos Demonstrativos de Revisão – Período 01/01/1998 a 31/07/1999, pertinentes a todos os produtos, objeto do Auto de Infração.

h) existência de *reformatio in peius*, posto que a Decisão de primeira instância majorou excessivamente a infração 1, do Auto de Infração, referente ao exercício de 1998, retificando o

valor de R\$ 476.475,94 para R\$ 552.942,67, o que é vedado pelo RPAF, no seu art. 156; transcreve manifestações doutrinárias de José Carlos Barbosa Moreira e Paulo Barros Carvalho para embasar o seu raciocínio; invoca posicionamento do STJ, no Recurso Ordinário em Mandado de Segurança 2004/0051122-0 – Segunda Turma, Acórdão exarado em 16/12/2004, para ratificar o seu entendimento;

- i) ao final, postula, preliminarmente, pela nulidade do Auto de Infração, devido ao insubsistente levantamento quantitativo de estoque, desconsiderando, de forma injustificada, os fatos e circunstâncias reais, e o Direito a que foram subsumidos, na forma quanto exposto; superada a preliminar, no mérito, requereu a improcedência da autuação, posto que desprovido de qualquer fundamentação legal; por fim, na hipótese de não ser admitida nem a nulidade nem a improcedência do Auto de Infração, que sejam aceitos os documentos juntados na peça recursal e que seja procedida uma revisão fiscal para o fim de apurar o suposto débito dos valores indevidamente exigidos em decorrência dos erros apontados no Recurso, em especial as Notas Fiscais computadas em duplicidade com os encerrantes, ou, em sendo necessária, a produção de prova pericial como determina a lei;

Em seu Parecer, a ilustre representante da PGE/PROFIS entende que não há a nulidade suscitada quanto à falta de apreciação de alegações por parte do *a quo*, eis que, da leitura do voto se observa que todas as questões postas foram enfrentadas a contento. Quanto à inaplicabilidade da Portaria 445/98, prevalece o entendimento esposado na Decisão de primeira instância, pois trata-se de norma de orientação interna que serviu para uniformizar o procedimento de levantamento quantitativo, não sendo fundamento legal para a infração apurada, não havendo qualquer prejuízo ao contribuinte em se apurar o imposto devido seguindo-se tais orientações previstas na Portaria 445. Por outro lado, concorda com o contribuinte quanto à majoração dos valores inicialmente impostos, tendo a R. Junta cometido um equívoco ao majorar o valor da infração por exercício. O entendimento prevalecente deve ser aquele constante do voto vencido, de que os valores devem ser considerados individualmente, não só por exercício, mas por espécie de mercadoria objeto do levantamento, até porque os trabalhos são desenvolvidos em separado, sendo, em verdade 8 infrações reunidas em uma só, havendo registros individualizados para cada exercício e para cada tipo de mercadoria. Ao final, opina pelo provimento parcial do Recurso Voluntário para que sejam respeitados os limites inicialmente impostos pela autuação para cada exercício.

Através de Despacho, entendeu a Procuradora Assistente que merecia reparo o Parecer anteriormente emitido, apenas em relação ao entendimento de que, após a revisão fiscal, o valor referente à infração 1 foi majorado, o que ensejaria a aplicação do art. 156, do RPAF/BA. Transcreveu o referido dispositivo regulamentar para afirmar que não houve majoração da infração 1, mas sim redução do quanto exigido. Asseverou que, do total da infração, resultou um valor menor do que o apurado no Auto de Infração, não devendo prosperar a tese de que, para cada exercício, deve ser considerada uma infração diferente, visto que inexistente qualquer norma exigindo tal conduta do autuante. O que deve ser aplicado é que, em cada exercício, o autuante devidamente destacou ou individualizou as distintas mercadorias, que é o que se exige.

VOTO

Inicialmente, antes de se ingressar na seara de análise dos Recursos de Ofício e Voluntário propriamente ditos, faz-se mister a análise e o enfrentamento das preliminares de nulidade suscitadas pelo recorrente em sua peça recursal.

A primeira a ser enfrentada se refere à arguição de nulidade da decisão proferida no âmbito de primeira instância, decorrente da falta de enfrentamento do argumento defensivo concernente à **“ilegalidade da aplicação dos Convênios nºs 03/99 e 46/99, para embasar os preços do álcool e da gasolina, que serviram para apurar a base de cálculo das infrações 1 e 2”**.

Depreende-se, da análise dos autos, que realmente o recorrente invocou o argumento acima aludido ainda em sede de primeira instância. Outrossim, ao se proceder a leitura do *decisum*

proferido pela Colenda 1.^a Junta de Julgamento, percebe-se, de fato, que a matéria suscitada, a despeito de constar do Relatório do Acórdão nº 0316-01/05, não foi objeto do devido enfrentamento por parte daquele órgão, quando da prolação do voto.

Destarte, ante a existência de omissão por parte da referida 1.^a Junta de Julgamento Fiscal, concernente ao não enfrentamento da arguição preliminar de ilegalidade da aplicação dos Convênios nºs 03/99 e 46/99 - suscitada pelo recorrente ainda em sede de Primeira Instância - voto no sentido de DAR PROVIMENTO ao Recurso Voluntário apresentado pelo autuado, para decretar a NULIDADE daquela Decisão, proferida através do Acórdão nº 0316-01/05, devendo os autos retornar à Colenda 1.^a JF para novo julgamento.

Pari passu, em face da NULIDADE acima apontada, julgo PREJUDICADO o Recurso de Ofício apresentado.

RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2.^a Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, considerar **PREJUDICADO** o Recurso de Ofício interposto e **PROVER** o Recurso Voluntário apresentado para julgar **NULA** a Decisão recorrida referente ao Auto de Infração nº **298951.1209/03-7**, lavrado contra **POSTO MIMOSO LTDA.**, devendo os autos retornar à Primeira Instância para novo julgamento.

Sala das Sessões do CONSEF, 21 de novembro de 2005.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

NELSON ANTONIO DAIHA FILHO – RELATOR

MARIA DULCE HASSELMAN RODRIGUES BALEEIRO COSTA - REPR. DA PGE/PROFIS