

**PROCESSO** - A. I. Nº 269306.0014/03-1  
**RECORRENTE** - C. S. COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**RECORRIDA** - FAZENDA PÚBLICA ESTADUAL  
**RECUSRO** - RECURSO VOLUNTÁRIO – Acórdão 5ª JJF nº 0112-05/05  
**ORIGEM** - INFAZ FEIRA DE SANTANA  
**INTERNET** - 23/03/2006

## 2ª CÂMARA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO CJP Nº 0110-12/06

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS ENQUADRADAS NO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. **a)** MERCADORIAS JÁ SAÍDAS SEM TRIBUTAÇÃO. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve-se exigir o pagamento do imposto devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido; **b)** MERCADORIAS AINDA EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. 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, bem como o imposto de responsabilidade do próprio sujeito passivo, devido por antecipação tributária e apurado em função do valor acrescido. Modificada a Decisão recorrida. Corrigidos, mediante diligência fiscal, os equívocos do lançamento, remanescem parcialmente as infrações 2, 3 e 4. Rejeitada a preliminar de nulidade. Recurso **PARCIALMENTE PROVIDO**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

Trata-se de Recurso Voluntário proposto contra a Decisão da JJF pertinente ao Acórdão nº 0112-05/05 referente ao Auto de Infração imputa ao recorrente o cometimento de 4 infrações que importam em R\$21.636,92, acrescidos das multas de 60% e 70%.

Em síntese apertada, o Auto de Infração atribui ao recorrente o não recolhimento do ICMS por ter adquirido combustível de terceiro desacompanhado de nota fiscal, ensejando a cobrança do tributo em função da sua condição de responsável solidário, bem assim por conta da antecipação tributária, relativamente ao período de 01/03/1999 à 10/10/2003.

O recorrente opôs defesa às fls. 217 a 223, asseverando que a autuante não computou os estoques iniciais de 13.928 litros de Óleo Diesel, 6.743 litros de Álcool e 27.806 litros de Gasolina, lançados pelo autuado como estoque de abertura no primeiro dia de funcionamento da Empresa, relativamente ao exercício de 1999. Assenta que os estoques procedem de Marcelo Augusto Tosta Rocha, I.E. nº 41.096.208, sua antecessora no local, e que os referidos estoques foram adquiridos pelo mesmo da Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga, com o ICMS pago por antecipação.

No que respeita ao exercício de 2003, afirma ter a autuante cometido erros operacionais na estocagem de combustíveis, pois fora impelido pelas circunstâncias a adquirir Gasolina aditivada, cujo preço era superior ao da comum, e vendê-la como Gasolina comum.

Alega também cometimento por parte da fiscalização de erro de interpretação, no que se refere à data de escrituração da entrada de combustível, apesar de reconhecer que a funcionária induziu a autuante a erro quando escriturou na mesma nota fiscal duas datas diferentes: 31/12/2002 e 02/01/2003 (fls.129 a 132).

Reconhece parte do Auto de Infração, promovendo o pagamento respectivo de R\$2.229,61.

Pugna ao final pela improcedência da autuação correspondente à parte impugnada.

A autuante, em sua informação fiscal de fls. 249 a 256, ratifica a autuação, ressaltando *que “o correto seria (e admissível) se estas Notas Fiscais de Transferência do mês de Fevereiro/99 tivessem sido lançadas como estoque inicial de abertura, no LMC de Março/99, mês em que o autuado começou a operar com combustíveis.”*

Ainda em suas informações, a autuante, no que respeita à estocagem de Gasolina Aditivada em tanque de Gasolina Comum e erros de escrituração em um único LMC, destaca a impossibilidade da realização de levantamento quantitativo por tipo de gasolina, antes de 2003, visto que, somente a partir do início de 2003, a ANP passou a exigir a escrituração específica e individualizada para cada tipo de gasolina.

Alude, outrossim, a autuante, às retificações por si realizadas no Levantamento de Entradas às fls. 98/102, registrando-se como Gasolina Aditivada os 40.000 litros questionados na defesa.

Em relação ao combustível recebido em 2003 e contabilizado pela autuante no exercício de 2002, ressalva o descuido empresarial no que tange à ausência de lançamento no LMC, na data de 31/12/02, de 5.000 litros de Óleo Diesel, fato este reconhecido pelo próprio recorrente. Por derradeiro, ratifica os termos da autuação, pugnando pela procedência total do Auto de Infração.

Por proposta do relator da 4ª JJF, o presente processo foi convertido em diligência à ASTEC, para que fiscal estranho ao feito verificasse a veracidade da alegação defensiva de que estocou parte das aquisições de gasolina aditivada nos tanques destinados a armazenagem de gasolina comum, o que teria gerado as supostas omissões apuradas pela autuante. Caso ficasse confirmada a alegação defensiva, foi solicitado ao diligente que retificasse o levantamento, englobando num mesmo item a gasolina comum e a aditivada.

O fiscal diligente, através do Parecer ASTEC nº 056/05 de fls. 265/266, aventa a possibilidade de verossimilhança das alegações de defesa, especialmente no que refere ao lançamento indistinto das notas de entradas de Gasolina Aditivada e Gasolina Comum. Neste diapasão, procedeu à unificação de Gasolina Aditivada e Gasolina Comum em um único item do levantamento quantitativo, sugerindo a possibilidade de redução da autuação, caso a JJF acompanhe seu entendimento.

Autuado e autuante tomaram ciência, às fls. 272 e 273, do resultado da diligência, porém apenas a autuante se manifestou não concordando com a unificação da gasolina comum e da aditivada em um único item do levantamento. Ao final, ratifica os termos da autuação, pugnando pela procedência total do Auto de Infração.

A 5ª JJF julgou Procedente a autuação, ao fundamento de que o recorrente não logrou provar, no exercício de 1999, a procedência dos estoques de combustível, acrescentando que tais estoques não foram escriturados no Livro Registro de Inventário, em que pese lançamento no LMC.

Quanto ao exercício de 2003, a 5ª JJF espousa inteligência convergente com a autuante, para afastar a pretensão empresarial de unificação, no levantamento quantitativo, da G. Aditivada e G. Comum, amparada nas determinações traçadas pela ANP.

Mantém, assim, os termos da autuação, procedendo à homologação dos valores reconhecidos e recolhidos pelo autuado.

A Decisão ‘a quo’ desafia Recurso Voluntário, tempestivamente interposto às fls. 300/316, acompanhado de documentos de fls. 317 a 328.

Pretende o Apelante, sucessivamente, a nulidade do Auto de Infração, a sua improcedência ou sua convolação em revisão fiscal no desiderato da depuração do crédito tributário.

Para sustentar a preliminar de nulidade, acusa a imprecisão na descrição do fato infracional e a capitulação equivocada, ensejando cerceamento ao direito à ampla defesa.

No mérito, impugna a irrelevância dada pelo '*a quo*' à sucessão empresarial e a conseqüente alteração da razão social do estabelecimento revendedor de combustível, o que ensejou a transferência dos estoques, registrados como estoque inicial, conforme LMC, às fls. 232, 235 e 238.

Nesta premissa, teria descumprido o recorrente a mera obrigação acessória descabendo, portanto, a cobrança de ICMS, pois sobre os estoques já havia incidido, por antecipação, a tributação.

Em referência ao exercício de 2003, aduz que houve, igualmente, mero descumprimento de obrigação acessória, consubstanciado no lançamento equivocado no LMC da Gasolina Aditivada em lugar da Gasolina Comum, não gerando qualquer prejuízo ao Estado. Alude a erro na interpretação das planilhas de fls. 97 e 268, invocando as conclusões da diligência realizada pela ASTEC. Ressalta também a preponderância da verdade material sobre a verdade formal, citando doutrina especializada.

Adiante, impugna as bases de cálculo utilizadas pela fiscalização para determinar o valor do tributo, alegando que nesta base impositiva já está contabilizado o ICMS de toda a cadeia econômica, bem assim que se valeu o autuante da aplicação em duplicidade da MVA.

Salienta, ainda, o entendimento pacífico dos Tribunais, especialmente do STF, no que respeita à injuridicidade da exigência de complementação do ICMS quando tratar-se de fato gerador presumido, como no caso da substituição tributária para frente.

Encaminhados os autos do PAF à PGE/PROFIS, a d. Procuradoria, dignamente representada pela Dra. Paula Gonçalves Morris Matos, recomenda às fl. 331 o exame, por parte do Auditor Fiscal, Dr. Ricardo Rego, das alegações recursais consistentes na adoção pela autuação de base de cálculo inadequada.

Às fls. 332 a 345, o Auditor convocado, Dr. Ricardo Rego, exara Parecer didático e exaustivo acerca da correta apuração da base de cálculo adotada pela autuação, infirmo, desta forma, as alegações recursais.

Em retorno à Procuradoria, a Dra. Paula Gonçalves Morris Matos emite opinativo de fls. 346/351 no sentido do Improvimento do Recurso Voluntário, e, conseqüentemente, manutenção integral da Decisão primária.

## VOTO

Em preliminar, o recorrente pugna pela nulidade do Auto de Infração, por imperfeições insanáveis, tais quais a precária e imprecisa descrição do fato infracional e a capitulação equivocada, ensejando cerceamento ao direito à ampla defesa.

Ocorre, contudo, que a defesa de mérito contesta pontualmente as infrações a si dirigidas pelo respectivo Auto de Infração, em que pese arguição preliminar da nulidade. Pode-se depreender, assim, a plena compreensão do recorrente das acusações consignadas no Auto de Infração, tanto que, ao enfrentar o mérito da causa, colima a improcedência da autuação, na exata medida da oposição de fato extintivo ao direito da cobrança do crédito tributário.

Não cabe declaração de nulidade sem demonstração inequívoca do prejuízo. No caso, não restaram evidenciadas a restrição nem a usurpação do direito à ampla defesa, pelo que rejeito a preliminar de nulidade.

Outrossim, entendo descabida a revisão fiscal pleiteada, vez que o presente PAF encontra-se suficientemente instruído.

No mérito, defende o recorrente a origem dos estoques iniciais, reconhecendo a negligência empresarial na escrituração respectiva dos livros. Em outra vertente assevera a simetria entre as diferenças apuradas de Gasolina Aditivada e Comum, revelando, segundo a perspectiva empresarial, lançamento indistinto das notas de entradas de Gasolina Aditivada e Gasolina Comum.

Em sua peça impugnativa, justifica o recorrente tal conduta a injunções do mercado tais quais preços e condições de pagamento da Gasolina Aditivada e Comum, dificuldade de escrituração do LMC, variações de temperatura das mercadorias, empenamento dos tanques e incorreções nas medidas do estoque físico. Salienta, ademais, a impossibilidade de aquisição de combustíveis pelos Postos revendedores, sem que o ICMS esteja totalmente pago.

A ASTEC, em atenção a solicitação específica do relator da instância 'a quo', às fl. 262, se pronuncia no sentido da confirmação das alegações empresariais, nos seguintes termos:

*“Atendendo a solicitação do relator constante às fls.262 dos autos, intimei o contribuinte a apresentar livros de controle de combustíveis e notas fiscais de entrada de Gasolina Comum e Aditivada do exercício de 2003, para com base nas informações neles contidas verificar se existem elementos que comprovem as afirmações da defesa.*

*Após a análise dos referidos livros e documentos fiscais, pude constatar que os Livros de controle de combustíveis LMC s de Gasolina Comum (nº.07, 08 e 09), apresentados pelo autuado, constam os lançamentos das notas de entradas de Gasolina Aditivada, relacionadas pelo autuante em sua defesa às fls.220 dos autos, indicando que foram computadas juntamente com as entradas de Gasolina Comum.*

*São estes, portanto, os dados materiais disponíveis para a confirmação das alegações do autuado, não havendo outros elementos significativos a serem trazidos aos autos, além do da nossa experiência na revisão de outros Postos de Combustíveis indicar a possibilidade deste alegado fato ter ocorrido, tendo em vista as constantes confusões na mistura destas duas modalidades de Gasolina, por diversas razões: estoque sem demanda, por facilidade na aquisição da Gasolina Aditivada, por promoções e por erros de estocagem.*

*Diante do exposto, resta o convencimento deste órgão julgador acerca dos elementos trazidos aos autos por este diligente, que, para tanto, anexa às fls.268 a planilha de cálculo consolidando o levantamento quantitativo unificado de Gasolina Comum e Aditivada.*

*Atendendo a solicitação do Relator efetuei a verificação nos livros e documentos do autuado para oferecer a certeza acerca dos argumentos apresentados pelo autuado relativos à utilização de Gasolina Comum e Aditivada utilizadas em um só tanque.*

*Conforme expus nas linhas acima deste relatório, os elementos que indicam a utilização conjunta dos dois tipos de combustíveis são os LMCs de Gasolina Comum, onde constam os lançamentos das notas fiscais de aquisição, confirmadamente de Gasolina Aditivada, relacionadas pelo autuado às fls.220 dos autos.*

*Amparado neste indicativo, e tendo em vista se tratar do mesmo preço unitário dos dois tipos de gasolina, efetuei a unificação de Gasolina Aditivada e Gasolina Comum em um único item do levantamento quantitativo, conforme solicitado pelo relator, restando a este órgão julgador o convencimento da materialidade dos elementos trazidos.*

*O presente Auto de Infração originalmente reclama para infração 3 e 4 respectivamente R\$15.095,36 e R\$4.220,66, podendo ser alterados, caso entenda desta forma este órgão julgador, respectivamente para R\$3.921,82 e R\$1.096,54, conforme demonstrativo de débito anexado a este relatório.”*

Entendo relevantes e convincentes as conclusões da ASTEC, até porque, trata-se o signatário do Parecer de fls. 265 e 266 de auditor experiente na revisão de autuações que envolvem postos de combustíveis.

Lastreado nas conclusões do Parecer da ASTEC nº 056/2005, às fls. 265 e 266, voto pela redução do valor da autuação relativa às infrações 3 e 4, no importe de R\$3.921,82 e R\$1.096,54, respectivamente, acrescidos de acessórios legais, conforme planilhas anexas às fls. 268 e 269.

Ante o exposto, dou PROVIMENTO PARCIAL ao Recurso Voluntário de fls. 300 a 316, para condenar o recorrente ao pagamento de R\$3.921,82, pela infração 3, e R\$1.096,54, pela infração 4, acrescidos das multas e acessórios legais, além do valores já referidos no julgamento anterior e que não foram objeto deste Recurso Voluntário.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, **PROVER PARCIALMENTE** o Recurso Voluntário apresentado para modificar a Decisão recorrida e julgar **PROCEDENTE EM PARTE** no Auto de Infração nº 269306.0014/03-1, lavrado contra **C. S. COMÉRCIO E DISTRIBUIDORA DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o recorrente para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$7.339,26**, sendo R\$1.088,49, atualizado monetariamente, acrescido da multa de 70%, prevista no art. 42, II, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos moratórios, mais R\$6.25077, acrescido das multas de 60% sobre R\$1.393,11 e 70% sobre R\$4.857,66, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, homologando-se o valor recolhido.

Sala das Sessões do CONSEF, 08 de março de 2006.

TOLSTOI SEARA NOLASCO – PRESIDENTE

BENTO LUIZ FREIRE VILLA NOVA – RELATOR

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