

**A. I. N°** - 206903.0039/03-5  
**AUTUADO** - GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTE** - RITA DE CÁSSIA SILVA MORAES  
**ORIGEM** - INFAZ BONOCÔ  
**INTERNET** - 14/02/06

## 5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

### ACÓRDÃO JJF N° 0026-05/06

**EMENTA - ICMS. EMENTA. ICMS.** LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. MERCADORIAS AINDA EXISTENTES FISICAMENTE EM ESTOQUE. 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). Houve a diminuição do débito reclamado em relação aos dois itens acima indicados tendo em vista revisão do lançamento fiscal. E, sendo as mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, com fase de tributação já encerrada, detectando-se omissão de saídas de mercadorias sem documento fiscal (exercício de 2002), não se pode exigir imposto, mas sim multa pelo descumprimento de obrigação acessória à legislação tributária. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 17/12/2003, cobra ICMS no valor de R\$272.367,51 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 (exercício de 2002) - R\$57.253,95;
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 (exercício de 2002) – R\$43.043,81;
3. 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 (exercício aberto de 1/1/03 a 31/10/03) - R\$107.435,66;

4. 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 (exercício aberto de 1/1/03 a 31/10/03) – R\$64.634,09.

Defendendo-se, o autuado (fls. 27/38), inicialmente, informou que os produtos que comercializa são adquiridos junto a fornecedores regulares, conforme prova sua escrituração contábil e do livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Em seguida, resumindo as infrações apontadas, afirmou que a autuante havia levantado números mirabolantes, que desconhecia o regime da substituição tributária e omitiu notas fiscais de entrada e saídas. Deste modo, lhe imputou a responsabilidade solidária pelo pagamento do imposto sem levar em consideração que poderia ter havido erro na sua contabilidade, o que apenas caracterizaria a cobrança de 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.

Reafirmou que a agente fiscal não havia considerado as quantidades de combustível lançadas no LMC, por não ter observado corretamente os encerrantes, omitiu notas fiscais, apesar de apresentadas, lançou quantidades de combustíveis de maneira equivocada e não considerou o fechamento dos estoques. Para demonstra seus argumentos, citou:

1. a não consideração da Nota Fiscal nº 00161 do mês de setembro de 2003;
2. o término da fiscalização se deu em 29/8/03, porém os encerrantes somente foram considerados até 18/9/03. Com isto, foram omitidos 205.000 litros de gasolina, 5.000 litros de álcool e de 15.000 litros de óleo diesel, sendo que o documento fiscal acima referido englobava tais mercadorias;
3. adotou preço médio unitário da Nota Fiscal nº 207, quando a lei manda que seja calculado pela pauta fiscal;
4. não considerou as aferições e evaporações;
5. errou ao adotar números diversos aos da escrituração da empresa.

Entendeu que a Fazenda do Estado da Bahia manipula documentos bem como a legislação da Agência Nacional de Petróleo, atitude ineficaz, pois anterior ao Convênio firmado em 02/10/2003, que, no caso em exame, não mais se encontrava vigente. Afirmou ser a legislação pertinente aos combustíveis aquela a ser considerada sob pena de serem nulos de pleno direito os atos praticados, pois o Estado não poderia retirar somente partes que lhe interessava da legislação, desprezando outras normas que embasam os procedimentos dos postos.

Quanto à volatilidade, noticiou que a própria ANP, através da Portaria nº. 283, de 2/6/1980, 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.

Além do mais, o fisco deixou de considerar os cupons fiscais e “pequenas notas”, somente se preocupando em analisar os encerrantes, situação que não lhe competia, nem tomou conhecimento da existência da obrigação de aferir equipamentos medidores. Informou que as aferições são obrigatórias para verificação da regularidade dos equipamentos de medição nas vendas dos combustíveis. 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 longo de 365 dias, ter-se-á 7.300 litros, em cada bico de bomba, e em um posto que tenha 10 bicos, isto significava 73.000 litros por ano.

Diante destes argumentos, afirmou não existir qualquer fato para sustentar o Auto de Infração, baseado em demonstrativos fantasiosos, na medida em que não se levou em conta o que

estabelece a legislação da revenda de combustíveis, caracterizando verdadeiro confisco, notadamente por ter sido o imposto recolhido por antecipação, o que caracterizava uma ficção legal.

Prosseguindo com seus argumentos, observou que a lavratura do Auto de Infração contra o revendedor era ato arbitrário, verdadeiro confisco, uma vez que o valor do ICMS já está embutido no preço pago pelo mesmo, que só seria ressarcido do imposto após a venda ao consumidor final. E, se as distribuidoras não recolheram o devido, cabe ao Estado cobrar destas, e não do Posto que recolheu o imposto antecipadamente, ofendendo de maneira inegável a capacidade contributiva daquele que cumpriu sua obrigação. Portanto, não poderia ser penalizado sob o fundamento de existência da solidariedade, que somente se caracteriza se o ICMS não for antecipado. Além do mais, foi apurado valor presumido bem maior do que a venda realmente realizada. Observou que o arcabouço jurídico foi construído e o Estado não pode agir de forma a macular gravemente tais imposições, violando a segurança jurídica, a capacidade contributiva e realizando verdadeiro confisco.

Relembrando as determinações do art. 5º, II da Constituição Federal, disse que o RICMS não expressa que o comerciante é obrigado a realizar consulta, 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, da capacidade contributiva e da igualdade. Trouxe, aos autos, 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. a produção de todos os meios de provas admitidas em direito, indicando, de logo, a juntada posterior de documentos, além dos anexados;
2. se o lançamento fiscal não fosse considerado improcedente, por cautela, que se descaracterizasse a multa aplicada, pois o correto seria a aplicação de multa acessória;
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 prejudicava o contribuinte, 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 pelos autuantes, sob pena de nulidade processual.

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

Antes de ser prestada informação fiscal, o sujeito passou solicitou que fossem apensadas, ao processo, cópias das Notas Fiscais nº 000160 e 000161, o que foi feito (fls. 242/243).

A autuante manifestando-se (fls. 245/248) informou, em preliminar, que o levantamento realizado no exercício de 2003, teve como data final o dia 18/9/03 e foi baseado na documentação fiscal

apresentada pelo impugnante. Assim, não se tratou nem de criatividade, nem de invenção.

Analisando as cópias das notas fiscais anexadas pelo defendente, disse que se tratou de aquisições realizadas no mês de outubro de 2003 (fls. 39/60). Como o levantamento quantitativo teve seu término, como bem frisou a defesa, em 18/9/03, tais documentos não poderiam ser considerados. Que o mesmo se aplicava a Nota Fiscal nº 161, emitida por TVL Combustíveis e Lubrificantes Ltda em 30/09/2003 (fl. 243).

Era descabida a alegação de que não foi considerada a evaporação, pois elas foram registradas no LMC. Assim, toda e qualquer "perda" ou "ganho" medidos e regularmente registrados foram computados no levantamento quantitativo.

Quanto ao argumento de que havia adotado números diversos aos da escrituração, afirmou não saber a que o sujeito passivo se referia, não existindo prova de tal argumento. Entendeu que o próprio autuante confessou a irregularidade apurada ao expressar que houve engano na sua contabilidade (fls. 30).

Em seguida, analisou algumas notas fiscais apensadas pelo defendente e ditas que por engano não foram registradas em sua contabilidade (fls. 61/117), a exemplo:

1. A nota fiscal nº 159 (fl. 61) acobertou a aquisição de nada mais do que 310.000 litros de combustíveis. Perguntou se o transporte foi realizado por via férrea.
2. A nota fiscal nº 348, emitida pelo Posto Pitangueiras, em 30/06/03, dizia respeito à aquisição de 315.000 litros de combustíveis, transportado pelo veículo de Placa Policial SLM-9915 BA, da Transcope Transp. Com. Derivados Petróleo Ltda. Questionou o tamanho do tanque deste veículo e perguntou se era permitida a entrada de um veículo deste "porte" e "tamanho" dentro do limite urbano de Salvador. Além do mais, indagou se o posto autuado tinha este estoque de combustível nesta data. Esta mesma linha de raciocínio apresentou para as notas fiscais 347, 346, 345, 207, 206, 205, 204, 203, 202, 201, 160 e mesmo a 161, que o autuado pretendia incluir no levantamento, datada de 30/09/2003. Ressaltou que seria conveniente o impugnante anexar ao PAF cópias dos CTRC que comprovassem o transporte dos combustíveis destas notas fiscais, seus lançamentos no livro de Registro de Saídas do remetente, bem como, cópia da página do LMC do emitente à data da emissão das notas fiscais para que se tivesse certeza de que havia tamanha quantidade nos tanques em estoque.

Ressaltou como “curiosidade”, o fato de que todos os documentos fiscais anexados pelo defendente (fls. 61/117) não terem sido apresentados quando da fiscalização. Além do mais, se referiam, praticamente, ao mesmo fornecedor.

Entendeu que as demais argumentações de defesa tinham cunho procrastinatório e ratificou o procedimento fiscal.

Ao analisar o levantamento quantitativo, em confronto com as razões de mérito e documentos apresentados pelo impugnante, foram encontrados vícios no procedimento da fiscalização que, se alguns poderiam ser sanados com uma diligência com reabertura de prazo de defesa, outros não eram possíveis, pois demandariam uma nova fiscalização, o que não competia ao fiscal revisor. Todas as irregularidades detectadas foram enumeradas. Diante da situação, as ponderações de mérito e de nulidades feitas pelo impugnante deixaram de serem apreciadas, pois o procedimento fiscal, na forma de como realizado, não permitia qualquer certeza quanto à infração imputada, já que nos autos não existiam elementos suficientes para a sua determinação. Através do Acórdão JF nº 0137/01-42 a 1ª JF decidiu pela nulidade do lançamento com base no art. 18, IV, “a”, do RPAF/99 (Dec. nº 7.629/99), recomendando que fosse repetido o procedimento fiscal salvo de falhas (fls. 254/261).

Em Recurso de Ofício, os autos foram encaminhados à 2ª Instância deste Colegiado, que através

do Acórdão CJF nº 0141-12/04 reformou a decisão de Primeira Instância por entender que a JFJ “reconheceu os equívocos apontados pelo defendente acatando as provas apresentadas, portanto, apreciando o mérito, porém julgando o Auto de Infração Nulo”, residindo neste fato uma contradição na medida em que houve fundamentação numa linha de mérito e uma decisão pela nulidade. Devolveu o processo à 1ª Instância para apreciação do mérito da autuação (fls. 271/276).

Para sanar irregularidades existentes pela forma como foi conduzida a autuação, a 4ª JFJ encaminhou aos autos à autuante para saneamento e reabriu o prazo de defesa (fl. 283). Cumprindo o que foi solicitado, a autuante narrou como conduziu a diligência solicitada. Após esta explicação, refez o levantamento quantitativo dos estoques, apurando para o exercício de 2002 diferenças de omissões de saídas e não mais de entradas. Sugeriu a aplicação da multa de R\$50,00. Para o exercício de 2003, apresentou débito no valor de R\$253.516,98 já com a consideração das ponderações do contribuinte de que, como na apuração da base de cálculo foi utilizado o preço médio de aquisição com ICMS substituto já incluso, não calculou o imposto devido por antecipação tributária (infração 4) nem agregou qualquer MVA à base de cálculo (fls. 287/289).

O sujeito passivo manifestando-se em relação à informação prestada pela autuante (fls. 317/331), ratificou todos os termos de sua anterior impugnação. Em seguida, informou que em junho 2002 adquiriu o posto de combustível, ora autuado, da TVL Combustíveis e Lubrificantes Ltda. (TVL). Porém por inúmeras dificuldades burocráticas e da demora na transferência da autorização da ANP para seu funcionamento, se viu compelido a comprar combustível por intermédio da TVL, o que motivou terem sido todas as notas fiscais de saídas por ela emitidas no período de junho de 2002 a setembro de 2003. Também por esta razão foi que algumas notas fiscais foram emitidas de uma única vez no mês com quantidades superiores com a capacidade dos tanques de combustíveis. Porém toda a movimentação das mercadorias havia sido escriturada no LMC, dia a dia, de forma que, no final de cada mês, somados os valores constantes neste livro e das notas fiscais emitidas se chegava a iguais valores. Ressaltou que os documentos fiscais emitidos pela TVL foram escriturados no seu livro Registro de Entradas. E, se a referida empresa, durante o período de 9/4/2003 a 13/8/2003, se encontrava com sua inscrição estadual cancelada, este fato não era de sua responsabilidade. Acrescentou que havia obtido informação de decisão recente deste Colegiado no sentido de ser acatado como legítimo o procedimento de compra de mercadorias e emissão de notas fiscais pela empresa antecessora enquanto o processo de sucessão das empresas se concluiu, bastando para isto a comunicação ao Órgão Fazendário. Nesta situação os documentos fiscais eram idôneos.

Entendeu, ainda, que a autuação se encontrava viciada por ausência de requisitos de validade, uma vez que adquiriu mercadorias de forma regular através da distribuidora de sua bandeira (Companhia Brasileira de Petróleo Ipiranga S/A), conforme provado por meio das notas fiscais anexadas aos autos e emitidas em nome de sua antecessora, ou seja, a TVL. Entendeu que sobre este aspecto somente caberia uma multa acessória, por possível irregularidade na escrituração contábil, tendo em vista possível equívoco nas quantidades lançadas no LMC. Além do mais, nas infrações 1 e 2 a autuante determinou como período fiscalizado todo o ano de 2002, porém a fiscalização não poderia recair sobre o total do período já que somente adquiriu o posto de combustível em junho de 2002.

Por outro lado, no campo “dados da lavratura” do Auto de Infração consta como período fiscalizado de 1/1/02 a 30/11/03, porém logo abaixo indica outro período, qual seja, 20/09/02 a 18/09/03, sendo que a apuração havia sido em exercício fechado e aberto, respectivamente. Entendeu que esta indefinição de período influenciou nos valores apurados pela autuante, tanto que quando da revisão transformou, em 2002, as diferenças de omissões de entradas para omissões de saídas, aplicando multa de R\$50,00 sem sequer tipificá-la. Esta mudança dificultou

seu pleno exercício do contraditório e da ampla defesa, conforme previsão do art. 5º, LV da Constituição Federal.

Não foi considerada a Nota Fiscal nº 161, emitida em 30/9/2003 e devidamente lançada no livro Registro de Entradas. Este fato lhe era bastante prejudicial e que a autuante, quando de sua última informação fiscal, havia apresentado um débito total, para 2003, no valor de R\$876.171,13, porém no demonstrativo de débito este valor era de R\$942.067,92.

Concordou com a autuante quanto a não cobrança da antecipação tributária sobre as diferenças das omissões de entradas encontradas para o exercício de 2003.

Por fim requereu a nulidade ou a improcedência da autuação e, em último caso, a procedência parcial com a aplicação de multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Em nova manifestação, a autuante ratificou os termos de sua última informação fiscal (fls. 604/605).

Mais uma vez os autos foram baixados em diligência, desta vez a ASTEC/CONSEF (fl. 608/609), visando novo saneamento. Diligente fiscal, através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 0070/2005, após análise de toda a documentação da empresa concluiu:

1. Para o exercício de 2003 incluiu os volumes relativos às aferições escriturados no LMC, posto que não consideradas pela fiscal autuante. Também incluiu os volumes de produtos consignados na nota fiscal nº 160, bem como considerou os volumes dos produtos no cálculo dos preços unitários médios. Do mesmo modo, incluiu os estoques finais levantados pela autuante em 18/09/2003. Com este procedimento o débito do imposto no exercício, que era de R\$235.516,98, passou para R\$133.964,12.

2. para o ano de 2002, procedeu à inclusão das mercadorias consignadas nas notas fiscais nº 201, 202 e 203, além das aferições registradas no LMC. Com esses acréscimos, os volumes das entradas de gasolina, álcool e diesel que eram, respectivamente, 991.500, 40.000 e 35.000 litros (fl. 302) passaram para 1.542.420,00, 69.608,00 e 55.081,00 litros, o que aumentou o valor da omissão de saídas de R\$253.798,02 (fl. 302) para R\$1.313.179,50.

Concluiu o seu parecer ressaltando manter a omissão de saídas para o exercício de 2002, e, para o exercício de 2003, o imposto devido na ordem de R\$133.964,12.

Chamado para tomar conhecimento da revisão do lançamento efetuada (fls. 631/632 e 650), a autuante não se manifestou (fl. 650). O autuado (fls. 636/646) comentando a conclusão a que chegou o diligente fiscal, e em relação ao exercício de 2002, requereu o cancelamento da multa aplicada com base no art. 42, § 7º, da Lei nº 7.014/96, por não ter havido no seu procedimento dolo ou fraude. Ressaltou que na sua atividade e nas vendas à varejo, normalmente, não são emitidas notas fiscais, já que as mercadorias estão enquadradas no regime da substituição tributária.

Quanto ao exercício de 2003, discordou da revisão efetuada, trazendo as seguintes razões:

1. não foram consideradas, em sua totalidade, as aferições. O revisor somente observou os valores constantes das notas fiscais, desconsiderando os valores lançados no LMC;
2. as entradas do combustível realizadas pela TVL foram em volume maior do que as consignadas nas notas fiscais, sendo as corretas aquelas lançadas no LMC;
3. não ser polo passivo da lide, pois não era substituto tributário;
4. não haviam sido consideradas as peculiaridades existentes no estabelecimento no período fiscalizado conforme já relatado e que, novamente, indicou. Ressaltou que todas as mercadorias adquiridas pela TVL junto à Cia Brasileira de Petróleo Ipiranga Ltda., durante o período de junho a setembro de 2003 foram repassadas, na íntegra, para a empresa autuada, uma vez que a TVL não

exerceu atividade de revenda de combustíveis, conforme declaração que apensou aos autos (fl. 648).

Com estes argumentos, afirmou que a diligência fiscal havia se desviado da realidade dos fatos e que a matéria se resumia em descumprimento de uma obrigação acessória e não falta de recolhimento do imposto, conforme levantamento que realizou e apresentou como Anexo 1 de sua manifestação (fl. 647).

Por fim, dizendo que a acusação era uma aberração e de ser impossível o tráfego do combustível da distribuidora (Petróleo Ipiranga) situada em São Francisco do Conde a sua empresa em Salvador, requereu a improcedência da autuação, o cancelamento da multa relativa ao exercício de 2002 e que fosse realizada nova diligência fiscal.

Novamente os autos retornaram à ASTEC/CONSEF (fl. 653) para que o diligente fiscal, subscritor do Parecer nº 0070/2005, tomasse as seguintes providências:

1. no Demonstrativo de Cálculo das Omissões referente ao exercício de 2003, demonstrasse, de forma expressa, que considerou as aferições;
2. estas aferições deveriam ser consideradas até o dia 18/9/2003;
3. consignasse no demonstrativo de débito a data de 18/9/2003 como data final do levantamento fiscal.

Através do Parecer ASTEC/CONSEF nº 0173/2005 (fls. 656/657), o fiscal estranho ao feito, que elaborou o anterior Parecer, cumpriu a diligência, procedendo à correção do equívoco cometido quando da elaboração do Demonstrativo de Apuração das Omissões, do exercício de 2003. Discriminando de forma detalhada a apuração dos volumes das entradas, incluiu no levantamento elaborado pela autuante às fls. 292/305 dos autos as quantidades das mercadorias consignadas na Nota Fiscal nº 160, bem como, as aferições dos produtos álcool, gasolina e diesel até o dia 18/9/2003. Após tal procedimento, elaborou novos demonstrativos de débito para as infrações 3 e 4.

Chamado para tomar conhecimento da diligência realizada (fls. 656/666), o autuado (fls. 669/671) manifestou-se entendendo que o Estado estava impondo ao particular “verdadeira barreira ao exercício de sua atividade econômica, dificulta, com sua pesada burocracia, a regularidade no exercício da atividade comercial para, logo em seguida, aplicar-lhe pesadas sanções por supostas infrações cometidas”, infrações que, no caso em tela, provocadas pelo próprio Estado.

Tornou a argumentar de que todas as mercadorias estavam enquadradas no regime da substituição tributária, o que impossibilitava a sonegação, não havendo qualquer prejuízo ao Erário. Além do mais, havia passado por processo de sucessão, tendo adquirido os combustíveis regularmente de uma única distribuidora (Petróleo Ipiranga) em nome da sucedida e por um determinado período de tempo, noticiando que assim procedeu tendo em vista a burocracia estatal que enfrentou. Que toda a movimentação de vendas se encontrava escriturada no LMC, movimentação esta coincidente com as notas fiscais de entradas, lançadas no respectivo livro fiscal e que nos postos de combustíveis as vendas são registradas em bombas lacradas pelas autoridades e registradas no LMC, sendo do conhecimento de todos o costume de não serem emitidas notas fiscais de saídas. Assim, não houve falta de recolhimento de imposto. E, comprovada a ausência de dolo ou má fé, descabia a aplicação da multa pelo descumprimento de obrigação acessória.

Após estas colocações, afirmou que o fisco ao persistir em ignorar tais circunstâncias, cometeu novos equívocos, “tendo” “apurado” inicialmente um débito de imposto no exercício no montante de R\$235.516,98 agora reduzido para R\$120.943,83”.

Ante o exposto, ratificou as manifestações apresentadas anteriormente e requereu que o Auto de Infração fosse julgado improcedente conforme demonstrado através do documento de nº 01 juntado com a manifestação protocolada em 6/7/2005.

A autuante tomou ciência do Parecer ASTEC/CONSEF nº 0173/2005, porém não se manifestou (fl. 674).

Mais uma vez os autos foram baixados em diligência, desta vez à Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustíveis – COPEC desta Secretaria da Fazenda ao ser levada em consideração a ponderação do autuado de que não se pode mais cobrar a antecipação tributária dos combustíveis nos postos que vendem á consumidor final, uma vez que nos seus preços ela já se encontra embutida, bem como, as determinações do art. 512-B, do RICMS/97 em relação á apuração da base de cálculo para a gasolina e óleo diesel, relativa ao cálculo da substituição tributária (fl. 677).

Cumprindo o que foi solicitado (fls. 680/681), diligente fiscal apresentou novo levantamento para a infração 4 do presente Auto de Infração e prestou as seguintes informações:

1. Os preços do litro de gasolina e óleo diesel praticados, na refinaria, nas datas 31/12/2002 e 18/09/2003 eram:

Gasolina - R\$1,3091 e R\$1,2076, respectivamente, sem a inclusão do ICMS;

Óleo diesel - R\$1,0131 e R\$0,9171, respectivamente, sem inclusão do ICMS;

2. as MVA da gasolina e do óleo diesel praticados, na refinaria, nas datas 31/12/2002 e 18/09/2003 eram:

a) Gasolina - 77,81 % e 60,03%, respectivamente;

b) Óleo diesel - 41,56% e 11,70%, respectivamente;

3. as alíquotas utilizadas nos cálculos da planilha de fls. 681 foram as vigentes naquelas datas, a saber:

a) gasolina: 27% em ambas as datas;

b) óleo diesel, 17% em 31/12/2002 e 25% em 18/9/2003, sendo que nesta data teve redução de 16% na base de cálculo;

4. os dados apresentados se referiam às datas 31/12/2002 e 18/9/2003, vez que eram, respectivamente, as datas do estoque final em exercício fechado e da aferição do estoque final em exercício aberto.

Chamado para tomar conhecimento da diligência realizada (fl. 682), o autuado manifestou-se (fls. 684/687) trazendo os mesmos argumentos anteriormente expostos a respeito da situação de sucessão da empresa, de que todos os documentos fiscais foram escriturados no LMC, de que as mercadorias se encontram enquadradas no regime da substituição tributária, sendo que qualquer irregularidade constatada não havia causado prejuízo ao Erário. Além do mais:

1. os lacres das bombas não se encontravam violados;

2. que a Portaria nº 445/98, nos seus art. 6º e art. 7º determina que em um levantamento quantitativo dos estoques em exercício aberto deve ser analisada a possível repercussão “ou aparente omissão de registros de entradas”, portanto, não se podendo descrever simplesmente o fato e calcular o imposto. No específico caso, como se trata de mercadorias sob o regime da substituição tributária, a apuração, nos moldes efetuados não poderia subsistir. Assim, mesmo que fossem apurados os valores médios praticados á época, conforme correção realizada, estes valores apenas serviam para comprovar os estoques, sem qualquer serventia para apuração de



base de cálculo.

Voltou a insistir na necessidade de ser observada a escrituração do seu LMC e requereu a improcedência da autuação, ou caso contrário, somente a aplicação de penalidade de cunho acessório. Requereu, novamente, diligência fiscal.

A autuante em pronunciamento (fl. 691) afirmou que nada havia a ser acrescentar a respeito da diligência saneadora.

## **VOTO**

Superada a causa da nulidade do Auto de Infração decretada pela 1ª Instância deste Colegiado por decisão da sua 2ª Instância (Acórdão CJF nº 0141-12/04) e a determinação que seja apreciado o mérito da autuação, assim o faço.

Inicialmente, observo que as folhas do presente processo foram renumeradas. Desta forma, havendo a necessidade de se proceder à revisão das citações de páginas ao longo do relatório inicial até antes do julgamento de 2ª Instância, existem diferenças nas citações feitas neste Acórdão e o primeiro julgamento da 1ª Instância.

Indefiro os últimos pedidos de diligência conforme requeridos pelo defendente, tendo em vista meu convencimento sobre a presente lide.

O impugnante levantou algumas questões que considerou motivadoras de nulidade da ação fiscal ou mesmo de improcedência. Como elas se confundem entre si e como não foram apreciadas tendo em vista a decisão anteriormente tomada, as examino em conjunto.

A defesa arguiu, 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 pela autuante. Quanto ao direito de ser intimado para conhecer todos os atos administrativos inerentes ao presente processo é obrigação determinada na legislação (art. 108, do RPAF/99). No entanto, não tem base legal de ser intimado para conhecer a informação fiscal quando não houver modificação do débito ou documentos forem anexados (art. 127, § 7ª, do RPAF/99 – Dec. nº 7.629/99).

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, pela legislação tributária do ICMS, é obrigatório e o autuado deve possuí-lo e escriturá-lo (art. 314, V, do RICMS/97) corretamente. Neste livro devem ser informados os estoques existentes, inclusive com as entradas e os volumes diários vendidos (abertura e fechamento de cada bomba), as respectivas aferições e os estoques existentes do dia. Assim, tendo em vista a peculiaridade do setor dos estabelecimentos varejistas de combustíveis, os encerrantes retratam fielmente as saídas diárias de combustível e que devem estar registradas nas notas e cupons fiscais. Estas quantidades somente poderiam ser desconstituídas através de fatos alheios à vontade do contribuinte (por exemplo, pane no equipamento) e provadas materialmente. Havendo divergências, o LMC é o que prevalece já que a legislação tributária do ICMS o obriga a possuí-lo e escriturá-lo. Sendo assim, não podem ser desconsideradas as quantidades registradas, cujas operações comerciais foram, efetivamente, realizadas pelo contribuinte. E, se porventura existiram cupons fiscais e “pequenas notas”, como dito, este fato não foi provado nos autos. Portanto, inexistente qualquer afronta a atos praticados pela ANP e legislação pertencente ao comércio de combustíveis.

Ainda ao redor do assunto, o impugnante insistiu de que não foram consideradas todas as entradas, no referido livro consignadas. Deu exemplo com os meses de janeiro a março de 2003. Sobre esta questão, observo que os documentos registrados no LMC somente podem ser aqueles

que o impugnante apresentou como suas aquisições. Se ele registrou notas fiscais das distribuidoras emitidas para a TVL, este procedimento não poderia ser realizado, pois além de não ter respaldo legal, não se pode provar que todas as compras realizadas por aquela empresa foram repassadas em sua totalidade para o autuado. A Declaração da TVL sobre o assunto não tem o condão de sustentar a questão, nem, tampouco, as cópias das notas fiscais de aquisições realizadas pela referida empresa. Observo que para a legislação tributária os estabelecimentos são autônomos entre si, não se podendo confundir operações nem mesmo de empresas pertencentes ao mesmo grupo empresarial, quanto mais, empresas diversas, com a continuação de suas atividades comerciais, conforme demonstra a cópia da alteração contratual apresentada pela defesa (fls. 332/333).

De igual forma é equivocado o argumento de defesa de não ser responsável pelo imposto, se cabível, de todo o exercício de 2002, pelo fato de somente ter adquirido o posto de combustível da TVL somente em junho 2002. O autuado ao adquirir a propriedade da empresa, com continuidade de suas atividades, sucedeu o antigo proprietário sendo responsável, perante o ordenamento jurídico nacional, por todas suas obrigações e detentora de todos os seus direitos. Desta forma, recai sobre ele a responsabilidade por qualquer irregularidade porventura existente, não sendo pertinente a alegação de dificuldades operacionais. Inclusive, observo que os documentos fiscais emitidos pela TVL ao autuado, todos, no final do mês e com quantidades que jamais poderiam ser aquelas para acobertar o transporte das mercadorias, foram acatados pela 2ª Instância deste Colegiado, que anulou o julgamento de 1ª Instância. Assim, este assunto está pacificado, ou seja, os documentos fiscais pela TVL emitidos são os aceitos. Nesta circunstância não se pode falar em irregularidade de cunho acessório.

Quanto ao posicionamento do contribuinte sobre o regime da substituição tributária, que o chamou, em sua primeira manifestação, de ficção legal, é matéria sem discussão 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. E, em relação a MVA aplicada para determinação do imposto cobrado por antecipação tributária, que o impugnante considerou uma violação ao princípio da segurança jurídica e da igualdade, de igual forma, encontra-se insculpida na legislação tributária.

Tem pertinência a alegação defensiva de que as mercadorias, por estarem enquadradas 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 recolhimento, em conformidade com as determinações do art. 6º, IV, da Lei nº 7.014/96, não havendo duplicidade de cobrança, nem confisco, nem ilegitimidade passiva. Assim, sem pertinência a alegação do autuado não ser polo passivo da relação tributária, não sendo a autuação um ato arbitrário, nem confisco, nem violação ao princípio da segurança jurídica e que inexistiu prejuízo ao erário.

Em vista do que ora foi exposto, não tem sustentação as considerações expostas pelo defendente a respeito das determinações da Portaria nº 445/98. Observo inclusive que esta Portaria é clara na forma do cálculo do tributo sobre mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária e encontradas desacompanhadas de documentação fiscal. Ou seja, deve ser cobrado o imposto por responsabilidade e a antecipação tributária. E, ao contrário do seu entendimento, os valores médios praticados à época são base, sim, para apuração do imposto e não, comprovação das quantidades encontradas dos estoques.

Tampouco tem sustentação a afirmativa da defesa 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. Neste contexto, as decisões de tribunais trazidas pelo defendente aqui não podem ser acolhidas por não serem paradigmas à matéria em questão, nem toda a argumentação apresentada pelo impugnante a respeito do assunto.

Quanto ao fato dos lacres das bombas não se encontrarem violados, este é assunto que não afeta a matéria em lide, assunto este, a bem da verdade, não ventilado pelo fisco estadual.

O impugnante entendeu que o lançamento fiscal estava maculado de vício tendo em vista que no corpo do Auto de Infração e no seu Demonstrativo de Débito foi apontada, como data final do levantamento, o dia 31/10/2003. Porém os estoques finais considerados foram aqueles do dia 18/9/2003. Por ter pertinência tal alegação, embora não seja motivo para a nulidade da ação fiscal, (Parágrafo 1º, do art. 18 do RPAF/99), a autuante mesmo quando da sua primeira manifestação corrigiu o erro, que foi dado a conhecer ao autuado. O revisor, por equívoco, embora instado a fazê-lo, novamente, pela JJF, retornou esta data para 31/1/2003. Como este fato não mais macula o procedimento fiscal já que houve o anterior saneamento, que foi dado a conhecer ao defendente, nesta decisão apresento a data correta e entendo não mais existir qualquer motivo para continuação de tal discussão.

O autuado ainda argüiu preterição do seu direito de defesa tendo em vista de que no campo “Dados da Lavratura” do Auto de Infração constar como período fiscalizado de 1/1/02 a 30/11/03, porém logo abaixo (na descrição dos fatos) foi indicado outro período, qual seja 20/09/02 a 18/09/03. Observo que mesmo existindo a falha, em momento algum houve cerceamento do direito de defesa do contribuinte, pois ele compreendeu perfeitamente as infrações e o período autuado, defendendo-se em toda a sua plenitude. Mais uma vez, acorde Parágrafo 1º do art. 18, do RPAF/99 o argumento não pode prosperar.

O impugnante apresentou diversas outras questões que as analiso uma a uma:

1. No tocante às evaporações, que podem afetar os estoques físicos dos combustíveis, resalto que considerá-las é o mesmo que aumentar o valor do débito, pois as saídas se tornariam maiores do que aquelas apuradas através do levantamento fiscal. A autuante ao assim não proceder beneficiou o contribuinte.
2. A autuante não considerou as aferições existentes. Este equívoco foi sanado pelo revisor quando da segunda diligência realizada, conforme de verifica às fls. 563/662 dos autos, não tendo razão a defesa de que, mais uma vez, o fiscal diligente cometeu novos equívocos.
3. Sem base a alegação defensiva de que o levantamento fiscal não adotou uma medição adequada para os combustíveis. As quantidades foram apuradas através do LMC, escriturado pelo próprio autuado, das suas notas fiscais de aquisições e de medição feita, para o estoque final do exercício de 2003, *in loco*, na presença de representante da empresa. Qualquer erro, se acaso existente, nesta oportunidade deveria ser indicado. A própria ANP determina (Portaria DNC nº 26, de 16/11/92) que todas as ocorrências devam ser registradas no citado livro, inclusive a modificação do método de medição dos tangues.
4. Equivoca-se o contribuinte quanto ao preço médio unitário ser calculado pela pauta fiscal. Em um levantamento quantitativo de estoques por espécie de mercadorias as determinações legais estão contidas no art. 60, II, “b”, 1, do RICMS/97, determinação estas adotada pela fiscal autuante. E, para o caso específico em questão, visando sanar qualquer problema que no futuro pudesse ser argüido, esta JJF baixou os autos em diligência à COPEC para que aquela Coordenação informasse qual o preço do litro da gasolina e óleo diesel praticado pela Refinaria e a MVA correspondente, de 1/1/2003 até 19/9/2003. Esta solicitação foi atendida, conforme já relatado, oportunidade em que foi apresentado novo levantamento e demonstrativo de débito.

5. No que tange a apresentação da base de cálculo do imposto estar divergente entre os levantamentos fiscais e o demonstrativo de débito do Auto de Infração, este fato decorre de falta de ajuste do sistema informatizado desta Secretaria da Fazenda. Porém a situação não é motivadora de nulidade da ação fiscal, pois ao autuado foram entregues todos os demonstrativos realizados. Inclusive por este fato teve ele condição de apontar erros e o imposto foi corretamente calculado. Além do mais, o diligente fiscal demonstrou claramente esta base de cálculo conforme demonstrativos apensados aos autos às fls. 658 e 659, cujas cópias foram entregues ao defendente.

Superada todas as questões acima expostas, foram solicitadas, por este Colegiado, quatro diligências, uma realizada pela autuante e três por fiscal estranho ao feito lotado na ASTEC/CONSEF e COPEC. Este saneamento, basicamente, teve o seguinte teor:

1. com base no LMC, verificar se as alegações de defesa quanto às aferições eram pertinentes. Caso positivo, considerá-las;
2. incluir no levantamento fiscal a Nota Fiscal nº 160 e por ela calcular o preço médio unitário das mercadorias;
3. incluir, nos levantamentos, os estoques finais do exercício de 2003 apurados pela autuante quando da fiscalização;
4. havendo diferença de imposto a ser exigido, calcular aquele por responsabilidade solidária, bem como por antecipação tributária;
5. cálculo do preço médio da gasolina e do óleo diesel com base nas determinações do art. 512-B, do RICMS/97 e de suas respectivas MVA à época da ocorrência dos fatos geradores.

Foi, ainda, observado:

- a) o levantamento fiscal a servir de parâmetro para refazimento era aquele elaborado pela autuante quando de sua última informação (fls. 292/305), já que ajustado;
- b) visando não haver mais qualquer discussão quanto à base de cálculo apresentada nos levantamentos e aquela indicada no demonstrativo de débito, indicasse, caso constatado, as diferenças das omissões de entradas por mercadoria, ou seja, óleo diesel, álcool e gasolina.

Esta solicitação foi cumprida de forma não conclusiva pela autuante. Encaminhado à ASTEC/CONSEF para nova revisão do lançamento, o diligente fiscal embora tenha levantado as aferições e dito que as considerou, não as demonstrou (fl. 618). Mais uma vez os autos foram baixados em diligência, ocasião em que o diligente confirmou a afirmativa do defendente de que não as haveria considerado e refez o levantamento fiscal conforme solicitado pela JJF, ou seja, considerou a Nota Fiscal nº 160 (fl. 242), excluída pela autuante quando de sua revisão e todas as aferições até o período de 18/9/2003. Quanto ao preço médio unitário, este foi apurado pelo diligente da COPEC.

Por tudo até aqui exposto, todos os erros existentes foram sanados e o fato de que é do conhecimento de todos de que os postos de combustíveis não emitem notas fiscais de saídas, conforme expôs o impugnante, não é motivo legal para desconstituir as infrações apuradas.

Assim, me volto à análise dos levantamentos por exercício fiscalizado. Em relação ao exercício de 2002 e para as saídas do álcool, óleo diesel e gasolina o contribuinte impugnou as quantidades, embora de maneira inconsistente, vez que não trouxe qualquer prova aos autos. Infere-se do levantamento e informação fiscal que a autuante tomou as quantidades existentes no livro de Movimentação de Combustíveis – LMC. Nesta oportunidade faço uma observação de que foi solicitado, quando da diligência, que a autuante anexasse aos autos cópia do LMC relativo ao ano de 2002. Por um erro de digitação este ano foi grafado como 2000, erro este perfeitamente legível,

uma vez que o levantamento tratava de 2002 e não 2000. A autuante não cumpriu o que foi solicitado, ou seja, não anexou aos autos o LMC relativo a 2002 (exercício autuado), informando que não poderia anexar o citado livro do ano de 2000 já que a empresa começou a exercer suas atividades em 29/9/2002. E, em relação às suas colocações a respeito das notas fiscais anexadas aos autos às fls. 61/114 (de entradas), ressaltou que elas foram apresentadas pelo autuado. Quanto aos estoques (inicial e final), de igual forma não existe qualquer comprovação. Porém o autuado não contestou estas quantidades, o que me leva a entender que as aceitou, diante das determinações contidas no art. 140, do RPAF/99.

Entretanto, quando das diligências saneadoras, as quantidades dos combustíveis levantadas foram ajustadas e as omissões passaram de entradas para saídas dos combustíveis. Como as mercadorias estão enquadradas no regime da substituição tributária, não se pode mais cobrar imposto e sim, ser aplicada multa de R\$50,00, ao teor do art. 157, do RPAF/99 e art. 42, XXII, da Lei nº 7.014/96, em relação à infração 1 e desconstituída a infração 2, não podendo ser atendido o pleito da empresa autuada em cancelá-la por não ter havido dolo ou intenção de fraude.

Como observação final, esclareço:

1. não houve cerceamento de defesa, conforme entendeu o contribuinte pelo fato da transformação de omissões de entradas para saídas. Esta situação decorreu de ajustes realizados, perfeitamente entendidos pelo sujeito passivo que, e inclusive, se beneficiou;
2. a autuante, quando de sua informação em atendimento ao que foi solicitado por esta Junta de Julgamento Fiscal continuou a não aceitar (fl. 303) as notas fiscais de entradas de nº 201, emitida em 30/6/2002 com 95.000 litros de gasolina e 10.000 litros de álcool (fl. 117); o de nº 202, emitida em 31/7/2002 com 205.000 litros de gasolina, 5.000 litros de álcool e 10.000 litros de diesel (fl. 116) e a de nº 203, emitida em 31/8/2002 com 250.000 litros de gasolina, 15.000 litros de álcool e 10.000 litros de diesel (fl. 115), o que entendo sem pertinência uma vez que as demais, com quantidades maiores (exemplo: a de nº 207 foi emitida com 300.000 litros de gasolina – fl. 111) foram aceitas e compuseram o levantamento fiscal. No entanto ao incluí-las, as quantidades das omissões de saídas, para todas as mercadorias, aumentaram. Portanto, não vejo necessidade, nesta ação fiscal, de computá-las no levantamento realizado.

A infração 3 trata, de igual modo, da responsabilidade solidária pelas entradas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis, estando as mercadorias ainda fisicamente nos estoque. Também foi exigido o imposto por antecipação tributária já que mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária (álcool, gasolina e óleo diesel) – infração 4.

Todos os erros existentes nos levantamentos fiscais foram sanados, conforme já exposto ao longo deste voto e as notas fiscais emitidas após o dia 18/9/2003 não podem ser acatadas, inclusive aquela de nº 161, de 30/9/2003, já que a contagem física dos estoques se encerrou em 18/9/2003, bem como a respeito do preço médio unitário. Em sendo assim, o imposto apurado pelo último revisor fiscal, quando de sua manifestação (fl. 681) é aquele que tomo como correto.

Voto pela procedência em parte da autuação conforme demonstrativo de débito abaixo indicado para exigir o imposto no valor total de R\$114.233,43, mais a multa por descumprimento de obrigação acessória no valor de R\$50,00.

#### DEMONSTRATIVO DE DÉBITO

Código Débito	Data Ocorrência	Data Vencimento	Imposto	Multa (%)	Penali Acessória
<b>Infração 1</b>					
60	31/12/2002	09/01/2002	-	-	50,00
<b>Infração 3</b>					
10	18/09/2003	09/10/2003	74.168,26	70	-

<b>Infracção 4</b>					
10	18/09/2003	09/10/2003	40.065,17	60	-
<b>TOTAL</b>			<b>114.233,43</b>		<b>50,00</b>

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 5ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **206903.0039/03-5**, lavrado contra **GALÉS COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$114.233,43**, acrescido das multas de 70% sobre o valor de R\$74.168,26 e 60% sobre o valor de R\$40.065,17, previstas no art. 42, III e II, “d”, da Lei nº 7.014/96 e dos acréscimos legais, além da multa no valor de **R\$50,00**, prevista no art. 42, inciso XXII, do mesmo Diploma Legal, com os acréscimos moratórios correspondentes.

Esta Junta de julgamento recorre de ofício da presente decisão para uma das Câmaras do CONSEF, nos termos 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.

Sala das Sessões do CONSEF, 06 de fevereiro de 2006.

MÔNICA MARIA ROTERS - PRESIDENTE/RELATORA

CLÁUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR