

**A. I. N°** - 298951.1209/03-7  
**AUTUADO** - POSTO MIMOSO LTDA.  
**AUTUANTES** - EDIJALMA FERREIRA DOS SANTOS, JOSÉ OLIVEIRA SOUSA e ANANIAS JOSÉ CARDOSO FILHO  
**ORIGEM** - INF AZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 20/02/06

### 3ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

#### ACÓRDÃO JJF N° 0042-03/06

**EMENTA:** ICMS. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** RESPONSABILIDADE SOLIDÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS DE TERCEIROS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS ADQUIRIDAS SEM DOCUMENTAÇÃO FISCAL, SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. COMBUSTÍVEIS. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Constatada diferença de entradas de mercadorias enquadradas no regime de substituição tributária, se as mercadorias já saíram sem tributação, deve ser exigido o pagamento do imposto do detentor das mercadorias em situação irregular, atribuindo-lhe a condição de responsável solidário por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Refeitos os cálculos, de acordo com a comprovação apresentada pelo autuado, o débito apurado ficou reduzido. Rejeitada a arguição de nulidade, e indeferido o pedido de nova diligência fiscal. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão não unânime.

#### RELATÓRIO

O Auto de Infração, lavrado em 17/12/2003, refere-se à exigência de ICMS no valor de R\$2.919.381,43, acrescido das multas de 60% e 70%, tendo em vista que foram constatadas as seguintes irregularidades, apuradas mediante levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 1998 e 1999:

Infração 01 - 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. Valor do débito: R\$ 1.695.367,96;

Infração 02 - 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 desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão de registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime da substituição tributária. Valor do débito: R\$ 1.224.013,47.

O autuado, às fls. 283 a 294, através de seu representante legalmente constituído, apresentou defesa, argumentando que são infundadas as alegações dos autuantes quanto às omissões de entradas de combustíveis apuradas nos exercícios fiscalizados.

Apresentou quadro demonstrativo apontando as diferenças constatadas entre o levantamento fiscal e o apurado pela empresa. Quanto ao exercício de 1998, alegou:

1) PRODUTO ÁLCOOL: Diz que o fisco computou de forma errada a nota fiscal nº 6145, de 15/10/98 (fl. 429), que se refere à aquisição de 5.000 litros de gasolina; foram computados a menos pelos autuantes 460 litros nas aferições, valores consignados no Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC); foram contadas 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; existência de saídas por perdas, no total de 963 litros, não computadas pelo fisco e que deveriam constar na apuração, dados extraídos do LMC.

2) PRODUTO GASOLINA: Alega que o fisco computou a mais 580,00 litros nas aferições; computou indevidamente 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, extraídas do LMC;

3) DIESEL ADITIVADO: Alega que 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, tendo sido encontrados erros no quantitativo, além de falta de lançamento de notas (fls. 381 a 404), conforme relação à fl. 287. Diz que os autuantes computaram a menos 207,00 litros nas aferições; computaram 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, extraídas do LMC;

4) DIESEL COMUM: O fisco considerou entradas a mais de 383.900 litros, por inversão da descrição de produtos de diversas notas fiscais entre diesel aditivado e diesel comum. Diz que constatou erros no quantitativo, falta de lançamento de notas; que os autuantes computaram a menos 2.935,00 litros nas aferições, e consideraram saídas a menos de 1.000.000,00 litros de óleo diesel comum referente à não computação da reinicialização do bico 19, em 04/08/98; computaram indevidamente algumas notas fiscais de saídas, no processo de apuração de estoque, 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, extraídas do LMC.

Referente ao EXERCÍCIO DE 1999, o defendente apresentou as seguintes alegações:

1) ÁLCOOL: Diz que os autuantes deixaram de computar as entradas de 174.950 litros do combustível; não consideraram nas aferições a entrada de 60 litros; saídas a mais dos encerrantes, de 976 litros, referentes ao equívoco na abertura do LMC, bicos 08, 11 e 12 (demonstrativo à fl. 290); computaram 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, extraídas do LMC.

2) GASOLINA COMUM – Alega que os autuantes deixaram de computar as entradas de 1.013.200,00 litros do combustível; computaram a mais as aferições na quantidade de 1.450,00 litros; consideraram 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, extraídas do LMC.

3) DIESEL ADITIVADO: Disse que os autuantes deixaram de computar as entradas de 1.821.200,00 litros do combustível; consideraram a menos as aferições na quantidade de 360,00 litros; a diferença de 14.337,21 litros de diesel aditivado apurada nas saídas dos encerrantes se refere a erro por parte do fisco entre a abertura e fechamento dos bicos 01, 03, 05 e 06 (demonstrativo à fl. 292); computaram 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, extraídas do LMC.

4) DIESEL COMUM: Os autuantes deixaram de computar as entradas de 3.927.000,00 litros do combustível; consideraram 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, extraídos do LMC.

Prossegue dizendo que toda a documentação que anexou aos autos, às fls. 295 a 1.650, comprova a inexistência das diferenças apuradas na infração 01, conseqüentemente, também não subsiste a infração 02. Por fim, requereu a improcedência do Auto de Infração.

Os autuantes prestaram informação fiscal às fls. 1653 a 1655, esclarecendo que foram efetuadas todas as correções alegadas pelo autuado, especialmente quanto às aferições e perdas, compatíveis com o disposto na legislação específica e no RICMS/97, incluindo 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 com o LMC.

Informam 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 das alegações defensivas. Afirmam que durante os trabalhos de auditoria foram adotados os corretos procedimentos normais de fiscalização, e finalizam pedindo a manutenção da autuação com as correções efetuadas.

Intimado a tomar conhecimento da informação fiscal, o autuado apresenta manifestação às fls. 1745 a 1751, alegando que os autuantes disseram que acatarem os equívocos alegados na impugnação inicial, informando que efetuaram as correções, no entanto, essa assertiva não é

verdadeira. Diz que 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 indaga, se o Livro Registro de Entradas foi apresentado e consta a escrituração dos documentos, porque o fisco não questionou a sua falta? Afirmou que toda documentação solicitada foi apresentada à fiscalização, e que, na peça inicial, apresentou contestação quanto às aferições, perdas, movimento dos encerrantes e saídas com notas fiscais.

Em relação aos produtos álcool e gasolina comum, diz que as alterações 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, diz que o argumento do autuante é infundado, pois as demonstrações por meio de planilhas anexas provam que os totais das saídas pelos bicos das bombas são iguais aos totais constantes nas notas fiscais emitidas, acrescido aferições e diminuído perdas. Diz que seguiu todo o processo como revendedor varejista, atinente à comercialização de combustíveis, e que, na movimentação diária, emite notas fiscais de saídas para fins contábeis e fechamento de estoques, em conformidade com o LMC.

PRODUTO DIESEL COMUM: Alega que, da mesma forma que os outros produtos, as alterações informadas pelo fisco não foram efetuadas corretamente. Disse que está 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 8949 de 21/03/98 e a nota fiscal 468, de 03/04/98. Não lançou a nota fiscal 5999, de 04/09/98 e lançou a nota inexistente de nº 1445 de 18/05/98. Quanto às notas fiscais de saídas diz que 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 constantes nas notas fiscais emitidas, acrescido aferições e diminuído perdas. Prossegue dizendo que seguiu todo o processo como revendedor varejista, atinente à comercialização de combustíveis, e que, na movimentação diária, emite notas fiscais de saídas para fins contábeis e fechamento de estoques, em conformidade com o LMC.

DIESEL ADITIVADO: Afirma que, da mesma forma que os outros produtos, as alterações informadas pelo fisco não foram efetuadas corretamente. Disse que está 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 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, diz que 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 constantes nas notas fiscais emitidas, acrescido aferições e diminuído perdas. Que seguiu todo o processo como revendedor varejista, atinente à comercialização de combustíveis, e que, na movimentação diária, emite notas fiscais de saídas para fins contábeis e fechamento de estoques, em conformidade com o LMC.

Considerando os argumentos do autuado de que a nota fiscal nº 6145 de aquisição de gasolina foi incluída no levantamento do item álcool; que as diferenças apontadas nas razões de defesa, em relação às aferições, e às 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 presente processo

fosse encaminhado à ASTEC/CONSEF, a fim de que Auditor Fiscal diligente procedesse à revisão do lançamento, devendo:

- 1) Elaborar novo levantamento levando em conta as aferições e as perdas 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 (fls. 285, 289, 290 e 293), 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, 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, o processo fosse encaminhado a INFAZ Barreiras, para ciência ao autuado e autuantes.

O processo foi encaminhado a INFAZ para adoção dos procedimentos solicitados pela 1ª Junta de Julgamento Fiscal (fl. 2311).

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

- 1) Todas as aferições e perdas foram conferidas nos LMC's, concluindo 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". Fez as correções acolhendo a alegação do autuado;
- 3) Quanto às saídas pelos encerrantes, detectou algumas incorreções na Auditoria, e 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, em que 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 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) Informa que 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 se manifestou às fls. 2398 a 2407, ratificando 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, que faz destoar da realidade evidenciada nos procedimentos adotados pelo autuado” uma vez que o revisor ignorou:

- a) No lançamento referente à Nota Fiscal nº 23902, foi considerada a quantidade de 23.902 litros de diesel aditivado, quando o correto seriam 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 foram 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. Diz 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 à duplicidade de registro de saídas. Diz também, que foram somados os registros de movimento dos encerrantes com as quantidades das notas fiscais de saídas. Elaborou quadro demonstrativo alegando estarem isentos dos erros cometidos pelo autuante;
- d) Inaplicabilidade do Convênio 83/99 – alegou que 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. 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 à 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 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 26/92 do DNC, alegando ser dever do fisco considerar o coeficiente de perdas de 0,6%.

Requeru a nulidade da autuação, nova revisão fiscal e que o presente Auto de Infração seja 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 nova informação fiscal 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 pelos autuantes se as quantidades de combustíveis indicadas nas notas fiscais emitidas correspondem, diariamente, às quantidades apontadas no LMC. Em caso positivo, que fossem elaborados novos demonstrativos excluindo as quantidades indicadas como saídas através de notas fiscais e corrigidos os equívocos apontados pelo autuado. Também fosse esclarecido em relação ao preço médio e MVA aplicada.

Em seguida, a Repartição Fazendária intimar o autuado cientificando-lhe do resultado da informação e concedendo-lhe prazo de 10 dias para se manifestar.

Às fls. 2649 e 2650, os autuantes informaram que foram efetuadas as devidas correções, sendo apresentadas novas planilhas e que “nada descaracteriza o delito fiscal cometido” 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 em paralelo, sem registro e, portanto, fora dos limites de encerrantes registrados no LMC”, sendo injustificável a afirmação de duplicidade de registros.

Informou que houve equívoco do diligente, em relação à MVA de álcool utilizada, que se referia ao óleo diesel, e por isso, foi efetuada 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 antecipado (responsabilidade do próprio sujeito passivo), de R\$ 362.082,20. Finalizam pedindo a manutenção da autuação.

Cientificado da informação fiscal, 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 elaborar nova planilha de correção mantiveram os erros anteriores, já que o Convênio 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 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. Quanto a esta questão, cita lições de tributaristas e posicionamento do STJ, RMS nº 18128/ES.

No tocante ao preço máximo do óleo diesel, diz que 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 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 seja declarada nula a autuação, ou, ante as razões expostas, pela realização de nova revisão fiscal e que o presente Auto de Infração seja julgado improcedente.

Consta à fl. 2741 que na sessão do dia 22/08/05, foi decidido em Pauta Suplementar que o presente processo encontrava-se em condições de ser julgado. Por isso, o PAF foi encaminhado à Secretaria do CONSEF para ser incluído em pauta de julgamento.

Conforme ACÓRDÃO JJF Nº 0316-01/05, o presente Auto de Infração foi julgado procedente em parte, por decisão não unânime da 1ª Junta de Julgamento fiscal, vencido o voto da relatora.

O autuado apresentou Recurso Voluntário, argumentando que é inconcebível que tenha prosperado a exigência fiscal com tantos erros cometidos pelos autuantes, vários deles reconhecidos e corrigidos por meio de três diligências realizadas por determinação da JJF. Elencou os equívocos cometidos no levantamento fiscal, alegando que ainda existem erros que não foram corrigidos. Cita decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal pela nulidade da autuação em questão idêntica, relativamente à falta de clareza da base de cálculo do imposto.

De acordo com o PARECER PGE/PROFIS às fls. 2825/2826, foi apresentado o entendimento de que, para cada espécie de mercadoria e para cada exercício deve ser considerada uma infração, e por isso, devem ser respeitados os limites inicialmente impostos na autuação em cada exercício.

Por meio do ACÓRDÃO CJF Nº 0425-12/05, a 2ª Câmara de Julgamento Fiscal decidiu pela nulidade da decisão proferida no Acórdão JJF 0316-01/05, por falta de enfrentamento da arguição de ilegalidade da aplicação dos Convênios 03/99 e 46/99, suscitada pelo defendente na primeira instância.

## VOTO

Inicialmente, quanto à alegação defensiva de que há necessidade da realização de nova diligência fiscal, fica indeferido o pedido com base no art. 147, inciso I, do RPAF/99, tendo em vista que os elementos contidos nos autos são suficientes para as minhas conclusões acerca da lide. Ademais, já foram realizadas as diligências necessárias para sanar os equívocos apontados pelo autuado em suas manifestações, tendo sido entregues ao defendente as cópias dos novos demonstrativos acostados aos autos, e concedido o prazo regulamentar para nova manifestação sobre os documentos recebidos.

Vale ressaltar, que o art 147, I, “a”, do RPAF/99, dispõe:

*“Art. 147. Deverá ser indeferido o pedido:*

*I – de diligência, quando:*

*a) o julgador considerar suficientes para a formação de sua convicção os elementos contidos nos autos, ou quando a verificação for considerada impraticável”.*

Ficam rejeitadas as alegações de nulidade apresentadas pelo defendente pelos seguintes motivos:

1. Em relação ao argumento defensivo de que a Portaria nº 445/98, não pode ser utilizada para embasar a autuação, por ter entrado em vigor em 11/08/98, entendo que não assiste razão ao autuado, haja vista que a mencionada portaria dispõe sobre os procedimentos adotados na realização de levantamentos quantitativos de estoques por espécies de mercadorias, e a sua finalidade é a de orientar a fiscalização na adoção do roteiro de Auditoria dos Estoques. Além de não haver impedimento de sua aplicação, o levantamento fiscal do exercício de 1998 teve como data de referência 31 de dezembro daquele ano, quando a citada Portaria já estava em vigor. Ademais, as regras



estabelecidas nesta Portaria quanto à base de cálculo do imposto apurado estão de acordo com o RICMS/97, art. 60, inciso II.

2. Foi alegado que houve ilegalidade da aplicação dos Convênios 03/99 e 46/99, entendendo o autuado que na revisão efetuada foi utilizada MVA com base nos citados convênios, nos cálculos dos preços dos combustíveis para o levantamento fiscal que compreende o período de 01/01/98 a 31/07/99. Quanto a esta questão, observo que embora possa ter ocorrido equívoco na indicação dos Convênios nas planilhas, a exemplo das fls. 2696 e 2702, os percentuais de MVA utilizados estão de acordo com o Convênio ICMS vigente à época, isto é, no exercício de 1998 (Convênio 105/92 e alteração posterior). Assim, entendo que não houve qualquer prejuízo ao autuado.

Vale ressaltar, que não implica nulidade da autuação erro na indicação de dispositivo regulamentar, conforme art. 19, do RPAF/99.

3. Não foi constatado qualquer cerceamento do direito de defesa, haja vista que o autuado foi intimado a tomar conhecimento em relação às diligências realizadas e se manifestou em todas as oportunidades, tendo, inclusive, recebido cópia das diligências e demonstrativos juntados aos autos.
4. Quanto ao erro apontado pelo representante do autuado em relação à indicação da alíquota de 25% para o óleo diesel no demonstrativo de débito elaborado, saliento 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.

Portanto, fica rejeitado o pedido de nulidade apresentado nas razões de defesa, considerando que o PAF está revestido das formalidades legais, e não se encontram os motivos elencados nos incisos I a IV do art. 18 do RPAF/99, para determinar a nulidade do Auto de Infração.

Quanto ao mérito, trata-se de Auto de Infração decorrente de levantamento quantitativo de estoques, exercícios de 1998 a 1999, sendo constatadas diferenças quantitativas de entradas de mercadorias tributáveis, e exigido o imposto, relativamente às diferenças encontradas.

Inconformado com o levantamento fiscal, o autuado alegou que constatou equívocos que apontou na impugnação inicial e nas manifestações posteriores, anexando aos autos fotocópias de folhas do LMC, de notas fiscais de entradas, de saídas, além de demonstrativos referentes aos exercícios fiscalizados, apontando os erros constatados em relação às quantidades de combustíveis, aferições e perdas, na não inclusão de notas fiscais de aquisição, existência de duplicidade de lançamento e inversão de especificação do produto.

Considerando as divergências apontadas, foram realizadas diligências fiscais e o PAF foi encaminhado em nova diligência pela relatora da 1ª JJF, para dirimir as divergências, tendo sido refeito o levantamento por fiscal estranho ao feito e apurado o ICMS devido, conforme demonstrativo que acostou aos autos.

Como ainda persistiam algumas incorreções, o PAF foi novamente convertido em diligência ao autuante que, tomando por base o resultado apresentado pelo diligente, elaborou novos demonstrativos de estoques e demonstrativo de revisão do ICMS devido (exercícios de 1998 e 1999), às fls. 2651 a 2717, apurando: ICMS normal (responsabilidade solidária) de R\$ 963.025,67 e ICMS por antecipado (responsabilidade do próprio sujeito passivo), de R\$ 362.082,20.

Em nova manifestação, o defendente alega que ainda persistem erros quanto à MVA aplicada; que foram utilizados, de forma equivocada, os Convênios 03/99 e 46/99; que foram computadas

quantidades em duplicidade; que houve equívoco quanto ao preço máximo de óleo diesel. Contesta a aplicação da Portaria 445/98, alegando que a mesma entrou em vigor a partir de agosto de 1998.

Em relação às alegações quanto aos Convênios 03/99 e 46/99, e à Portaria 445/98, já foi comentado neste voto, quando da apreciação das preliminares de nulidade.

Referente à MVA, constato que na apuração do imposto devido por antecipação tributária, foi observado que a utilização de MVA se deu apenas em relação aos produtos “álcool” e “gasolina”, e para “óleo diesel comum e aditivado” foi utilizado o preço máximo do Estado da Bahia.

Relativamente ao argumento de que houve contagem de quantidades em duplicidade, ficou esclarecido pelos autuantes que os quantitativos de combustíveis demonstrados nas planilhas elaboradas expressam as saídas “extra bico” em paralelo, sem registro e, portanto, fora dos limites de encerrantes registrados no LMC. Assim, tendo sido apuradas saídas “extra bico”, concordo com o autuante, de que não é justificável a alegação defensiva de duplicidade de registros.

Quanto à alegação do defendente de que o preço máximo tomado pelos autuantes para o diesel não corresponde ao vigente à época da ocorrência dos fatos, observo que em 31/12/98, data da ocorrência dos fatos em relação ao exercício de 1998, o valor adotado no levantamento fiscal, de R\$0,409, que é o mesmo constante das tabelas anexas, à Portaria Interministerial MF-MME nº 323, de 30/11/98. Referente ao exercício 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 é de R\$ 0,572, e não de R\$ 0,606 como indicado no levantamento fiscal.

Dessa forma, a partir das quantidades apuradas após a revisão fiscal, e corrigindo-se os cálculos referentes ao óleo diesel comum e aditivado, ficam alterados os valores do imposto, conforme quadro abaixo:

Exercício	Produto	Quantidade	Preço médio unitário	ICMS Normal	Menor preço máximo da Bahia	ICMS Ant. Tributária
1998	diesel comum	4.028.274,48	0,4001	273.991,14	0,409	6.094,78
1998	diesel aditivado	1.847.580,66	0,4079	128.116,78	0,409	345,50
1999	diesel comum	1.363.079,48	0.5928	137.365,70	0,572	0,00
1999	diesel aditivado	1.174.587,73	0,5700	113.817,55	0,572	399,36
Valores Totais				653.291,17	-	6.839,64

O autuado contesta a utilização da MVA, alegando que foram utilizadas MVAs destinadas às refinarias sobre os preços médios de aquisição das Distribuidoras e Postos de Combustíveis. Analisando os demonstrativos elaborados após as revisões efetuadas (fls. 2696 e 2702), constatei que em relação ao álcool, foi utilizada a MVA correta, de 31,69%. Entretanto, quanto à gasolina, foram utilizadas MVAs de 129,25 (1998) e 117,43 (1999), aplicadas para as refinarias. Como está comprovado nos autos que houve aquisição de combustíveis de Postos de Combustíveis e Distribuidores, entendo que é razoável utilizar a MVA aplicável às operações praticadas pelas distribuidoras. Por isso, o cálculo do ICMS por antecipação fica alterado, conforme quadro abaixo:

1998	B. CÁLCULO ICMS NORMAL	MVA	B. CÁLCULO ICMS ANTEC
	527.628,20	20,00%	105.525,64
ALIQ.	25%		25%

DÉBITO	131.907,05		26.381,41
--------	------------	--	-----------

1999	B. CÁLCULO ICMS NORMAL	MVA	B. CÁLCULO ICMS ANTEC
	553.183,33	20,00%	110.636,67
ALIQ.	25%		25%
DÉBITO	138.295,83		27.659,17

Comparando os novos valores apurados com os exigidos na presente autuação, temos o demonstrativo abaixo:

Infração	Ocorrência	Produtos	Valor da autuação	Valor após correções
1	31/12/1998	Diesel aditivado	128.620,88	128.116,78
1		Álcool	17.855,49	18.927,70
1		Diesel comum	196.853,86	273.991,14
1		Gasolina	133.145,71	131.907,05
1	Valor Total do Exercício 1998		476.475,94	552.942,67
1	31/07/1999	Diesel aditivado	290.345,04	113.817,55
1		Álcool	46.041,34	20.586,04
1		Diesel comum	563.010,47	137.365,70
1		Gasolina	319.495,17	138.295,83
1	Valor Total do Exercício 1999		1.218.892,02	410.065,12
Valor Total da Infração 01			1.695.367,96	963.007,79
2	31/12/1998	Diesel aditivado	71.628,97	345,50
2		Álcool	5.658,40	5.998,19
2		Diesel comum	109.627,91	6.094,79
2		Gasolina	172.090,83	26381,41
2	Valor Total do Exercício 1998		359.006,11	38.819,89
2	31/07/1999	Diesel aditivado	161.693,15	399,36
2		Álcool	14.590,50	6.523,72
2		Diesel comum	313.540,53	0,00
2		Gasolina	375.183,18	27659,17
2	Valor Total do Exercício 1999		865.007,36	34.582,25
Valor Total da Infração 02			1.224.013,47	73.402,14
Valor Total do Auto de Infração			2.919.381,43	1.036.409,93

Pelos demonstrativos acima, elaborados, com base nos valores apurados, após as devidas correções ficou evidenciado aumento do débito relativo ao ICMS NORMAL do exercício de 1998. Quanto ao ICMS por antecipação desse exercício (1998), e em relação aos valores apurados no exercício de 1999, houve redução do débito. Como na decisão da lide não pode ser majorado o lançamento tributário, já que tal fato constitui agravamento da infração, entendo que prevalece o imposto apurado na revisão, exceto o ICMS normal do exercício de 1998, (primeira infração) que permanece inalterado, isto é, no valor originalmente indicado na autuação, de R\$476.475,94, devendo ser exigida a diferença entre o valor original e o apurado na revisão, no total de R\$76.466,73 (552.942,67- 476.475,94 = 76.466,73), de acordo com o art. 156 do RPAF/99. Portanto, o débito exigido no presente Auto de Infração passa a ser o demonstrado no quadro abaixo:

IN FRA ÇÃO	DATA DE OCORRÊNCIA	VALOR DO DÉBITO R\$	MULTA %
------------------	--------------------------	---------------------------	------------

1	31/12/98	476.475,94	70%
1	31/07/99	410.065,12	70%
2	31/12/98	38.819,89	60%
2	31/07/99	34.582,25	60%
T O T A L		959.943,20	-

Face ao exposto, voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE do Auto de Infração no valor total de R\$959.943,20.

## RESOLUÇÃO

ACORDAM os membros da 3ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração nº **298951.1209/03-7**, lavrado contra **POSTO MIMOSO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de **R\$959.943,20**, atualizado monetariamente, acrescido das multas de 60% sobre o valor de R\$73.402,14 e 70% sobre o valor de R\$886.541,06, previstas no art. 42, II, “d” e III, da Lei nº 7.014/96, e demais acréscimos legais.

Esta Junta 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 7.851/99, com efeitos a partir de 10. 10. 00.

Sala das Sessões do CONSEF, 15 de fevereiro de 2006.

ARIVALDO DE SOUSA PEREIRA – PRESIDENTE/RELATOR

EDUARDO RAMOS DE SANTANA - JULGADOR

MARIA DO SOCORRO FONSECA AGUIAR - JULGADORA