

**A. I. N°** - 02633356/97  
**AUTUADO** - ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.  
**AUTUANTES** - PAULO ROBERTO SILVEIRA MEDEIROS  
**ORIGEM** - INFAZ BARREIRAS  
**INTERNET** - 28/09/2006

## **5ª JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL**

### **ACÓRDÃO JJF N° 0269-05/06**

**EMENTA:** ICMS. 1. CRÉDITO FISCAL. UTILIZAÇÃO INDEVIDA. **a)** ESCRITURAÇÃO DE VALORES MAIORES DO QUE AQUELES CONSIGNADOS NOS DOCUMENTOS FISCAIS. **b)** ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS CUJAS MERCADORIAS NÃO DERAM ENTRADA NO ESTABELECIMENTO AUTUADO. **c)** NOTAS FISCAIS ESCRITURADAS EM DUPLICIDADE. Infrações confessadas pelo sujeito passivo. **d)** SERVIÇO DE TRANSPORTE REEMBOSADO PELO DNC. Comprovado que no ressarcimento desta despesa o DNC não incluía o valor do ICMS. Infração insubsistente. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO DE NOTAS FISCAIS NO LIVRO REGISTRO DE SAÍDAS. Infração admitida pelo autuado. 3. SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. FALTA DE RETENÇÃO DO IMPOSTO, NA QUALIDADE DE SUJEITO PASSIVO POR SUBSTITUIÇÃO, RELATIVO ÀS OPERAÇÕES INTERNAS SUBSEQUENTES DE ÓLEO DIESEL Fato constatado pela não escrituração das notas fiscais no livro Registro de Saídas e admitido pelo contribuinte. 4. LEVANTAMENTO QUANTITATIVO DE ESTOQUES. **a)** ENTRADAS E SAÍDAS DE MERCADORIAS SEM OS DEVIDOS REGISTROS FISCAIS E CONTÁBEIS. EXIGÊNCIA DO IMPOSTO. Constatando-se, em um mesmo exercício, diferenças tanto de entradas como de saídas através de levantamento quantitativo, deve ser exigido o imposto tomando-se como base a diferença de maior expressão monetária. Revisão do lançamento reduz o valor do débito. **b)** ANTECIPAÇÃO TRIBUTÁRIA. MERCADORIAS SAÍDAS DO ESTABELECIMENTO SUJEITAS AO REGIME DE SUBSTITUIÇÃO TRIBUTÁRIA. LANÇAMENTO DO IMPOSTO SOBRE O VALOR ACRESCIDO. Diante da situação tributária das mercadorias à época dos fatos geradores, o imposto é devido quando de suas saídas e não quando de suas aquisições. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE**. Decisão unânime.

## **RELATÓRIO**

O Auto de Infração volta a está Primeira Instância de Julgamento por decisão da 2ª Câmara de Julgamento Fiscal, através do Acórdão CJF N° 0186-12/06, que anulou o julgamento anteriormente proferido, conforme Acórdão JJF N° 0068-05/06.

Desta forma, transcrevo o relatório anteriormente elaborado.

O Auto de Infração, lavrado em 14/03/97, reclama ICMS no valor de R\$6.349,55, acrescido das multas de 60%, 70% e 150% sobre as seguintes acusações:

1. Recolhimento a menos do ICMS, tendo em vista a utilização indevida de créditos fiscais, em

decorrência da escrituração de valores maiores que o constante nas notas fiscais de entrada de mercadorias em set/92, causando repercussão e recolhimento a menos do ICMS normal em novembro/92 - R\$6,33;

2. Recolhimento a menos do imposto devido nas saídas de mercadorias tributáveis, em decorrência da não escrituração e notas fiscais de saídas de mercadorias tributáveis nos livros fiscais próprios (Registro de Saídas), fato ocorrido nos meses de nov/92 e mar/93 - R\$4,50 (R\$2,90 e R\$1,60, respectivamente);

3. Recolhimento a menos do ICMS devido nas saídas de mercadorias tributáveis, em decorrência da não escrituração das notas fiscais de saída de mercadorias tributáveis nos livros fiscais próprios (Registro de Saídas), fato ocorrido no mês de dez/92 e causando repercussão de recolhimento a menos do ICMS normal em jan/93 - R\$21,02;

4. Recolhimento a menos do ICMS substituto e devido nas saídas de mercadorias tributáveis, em decorrência da não escrituração das notas fiscais de saída de mercadorias tributáveis nos livros fiscais próprios (Registro de Saídas), fato ocorrido no mês de dez/92 - R\$1,52;

5. Recolhimento a menos do imposto devido pela utilização indevida de créditos fiscais, em decorrência da escrituração de notas fiscais nos livros próprios (Registro de Entrada) e cujas mercadorias não deram entrada no estabelecimento, fato ocorrido em jan/93 - R\$0,47;

6. Recolhimento a menos do imposto devido pela utilização de créditos fiscais de serviços de transporte de mercadorias, iniciados na ESSO em Barreiras, serviços estes reembolsados pelo DNC (Departamento Nacional de Combustíveis), fato ocorrido no mês de abr/93 - R\$2,61;

7. Recolhimento a menos do ICMS devido pela utilização indevida de créditos fiscais, em decorrência da escrituração de nota fiscal nos livros próprios (Registro de Entrada), fato ocorrido em dez/93 e causando repercussões de recolhimento a menos do ICMS normal em fev/94 - R\$15,50;

8. Falta de recolhimento do imposto devido nas omissões de entrada de mercadorias tributáveis, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, cujas quantidades constantes nos inventários em 31/12/92 e 31/12/93 referem-se ao do livro Registro de Inventário da base Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR, situada na Rodovia 242 km 5, Barreiras pertencentes a Esso Brasileira de Petróleo Ltda., Armazém de Barreiras - R\$125,74;

9. Falta de recolhimento do imposto devido nas omissões de entrada de mercadorias tributáveis, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, cujas quantidades constantes nos inventários em 31/12/92 e 31/12/93 referem-se ao do livro Registro de Inventário da base Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR, situada na Rodovia 242 km 5, Barreiras, empresa idônea e única responsável pelo armazenamento dos combustíveis pertencentes a Esso Brasileira de Petróleo Ltda., Armazém de Barreiras - R\$1.058,53;

10. Falta de recolhimento do imposto devido nas omissões de saídas de mercadorias tributáveis, apuradas através de levantamento quantitativo de estoque, cujas quantidades constantes nos inventários em 31/12/92 e 31/12/93 referem-se ao do livro Registro de Inventário da base Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR, situada na Rodovia 242 km 5, Barreiras, empresa idônea e única responsável pelo armazenamento dos combustíveis pertencentes à Esso Brasileira de Petróleo Ltda., Armazém de Barreiras - R\$4.693,61;

11. Falta de retenção e recolhimento do ICMS devido por substituição tributária pela omissão de saídas de mercadorias tributáveis, enquadradas sob o regime de substituição tributária, apurada através de levantamento quantitativo de estoque, cujas quantidades constantes nos inventários em 31/12/92 e 31/12/93 referem-se ao do livro Registro de Inventário da base da Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR, situada na Rodovia 242 km 5, Barreiras, empresa idônea e única responsável pelo armazenamento dos combustíveis pertencentes a Esso Brasileira de Petróleo Ltda., Armazém de Barreiras - R\$419,72.

O autuado (fls. 127/136), por advogado legalmente constituído, inicialmente reconheceu como devido os itens 1, 2, 3, 4, 5 e 7 da autuação. Solicitou a emissão de DAE de pagamento, recolhendo

o imposto conforme fls. 126 e 138 dos autos.

Em seguida impugnou os itens 6, 8, 9, 10 e 11 do lançamento fiscal.

Em relação ao item 6, disse ser equivocado o entendimento de que houve apropriação indevida de créditos do imposto incidente sobre a prestação de serviços de transporte entre os armazéns de São Francisco do Conde e Barreiras (ambos de sua propriedade), tendo em vista o reembolso do frete efetuado pelo Departamento Nacional de Combustíveis (DNC). A acusação, disse, feria frontalmente o princípio constitucional da não-cumulatividade ( art. 155, § 2º, I da Constituição Federal), além de ignorar as disposições específicas do Conselho Nacional de Petróleo (CNP) e portarias interministeriais que fixam o preço e a forma de apropriação dos combustíveis e demais derivados do petróleo. Explicou que foi exigido o estorno de crédito incidente sobre o transporte de combustíveis sob o argumento de que o frete havia sido ressarcido, sendo, portanto, ilegítima a apropriação. No entanto, o preço dos combustíveis é fixado por portarias interministeriais, as quais determinam que o ICMS deva ser calculado sobre o preço. Logo, o argumento de que o frete é reembolsado não fundamentava a pretensão fiscal, vez que do valor que era recebido pelas distribuidoras de combustível não constava o imposto, pois acrescido ao preço. Transcreveu o art. 1º, “a”, da Resolução CNP nº 18/84 para consubstanciar sua alegação. Enfatizou que o DNC, em correspondência enviada ao Sindicato Nacional das Empresas Distribuidoras de Combustíveis e Lubrificantes, havia informado que os ressarcimentos, objetivando assegurar a política de preços uniformes em todo o território nacional, são regulamentados nas Resoluções 16 e 18, de 27/11/84 e 11/12/84 e sobre o subsídio do álcool ao produtor, é deduzida pelo DNC a parcela de ICMS incidente nas operações. Portanto, a orientação era clara, não cabendo dúvida sobre de quem era a responsabilidade do recolhimento do ICMS. Assim, exigir procedimento diverso, ou proibir o creditamento do imposto na operação descrita, prosseguiu, implicaria em desrespeito ao texto constitucional, bem como à legislação estadual.

Em relação à falta de recolhimento do ICMS devido por omissões de entrada de mercadorias tributáveis (itens 8 e 9), entendeu precipitada a conclusão que chegou o fiscal autuante, pois não atentou à complexa operação desenvolvida pela empresa, já que as mercadorias com que transaciona estão sob rígido controle dos órgãos do Ministério das Minas e Energia. Afirmou que o preposto fiscal não considerou a existência da Resolução nº 6/70 expedida pelo DNC, subordinado ao Ministério das Minas e Energia. Informou que o referido ato legal estabeleceu coeficientes de correção de preços dos derivados de petróleo para as vendas que se realizarem a temperatura superior a 20º C, de forma a impedir que os consumidores dos produtos paguem mais que o devido. Assim, ao atender a estas determinações, quando das vendas de seus produtos, os convertiam à temperatura ambiente, ou seja, as mercadorias em estoque eram registradas a temperatura de 20º C, quando vendidas, convertidas à temperatura ambiente, de forma a não ocasionar prejuízos ao adquirente.

Afirmou surpreso com o fato de o autuante ter se utilizado do livro Registro de Inventário da Petrobrás Distribuidora, uma vez que possui escrita fiscal própria. Entendeu atípica esta situação, pois, normalmente, os livros fiscais e os registros contábeis a serem inspecionados em uma fiscalização devem, obrigatoriamente, serem o da empresa fiscalizada. Aduziu que embora armazene seus produtos, com exclusividade, naquela companhia, isto não implicava em dizer que o procedimento adotado pelo fiscal foi adequado.

Quanto à falta de recolhimento do ICMS devido por omissões de saídas de mercadorias tributáveis/falta de retenção e recolhimento o ICMS devido por substituição tributária nas omissões de saídas de mercadorias tributáveis enquadradas sob o regime de substituição tributária (itens 10 e 11) por estarem intrinsecamente ligados aos itens 8 e 9, utilizou os mesmos argumentos a eles expostos.

Clamando em provar o alegado por todos os meios de prova admitidos em direito, inclusive, se necessário, através de diligência específica, requereu a procedência parcial do lançamento fiscal.

O autuante ratificou a ação fiscal (fl. 143) entendendo que, quanto ao item 6 o autuado não

apresentou documentos comprobatórios de suas razões e, em relação os itens 8, 9, 10 e 11, não houve contestação dos valores levantados e dos procedimentos fiscais.

Entendeu, ainda, que o contribuinte não trouxe à lide o fundamento legal para a suposta proibição da utilização dos livros de outra empresa durante a fiscalização.

A então PROFAZ converteu o processo em diligência para que o autuante prestasse as informações necessárias, como claramente prescreve o art. 42 do RPAF, ou seja, “abrangendo todos os aspectos da defesa, com fundamentação, com a finalidade de subsidiar o parecer conclusivo” daquele Órgão Jurídico (fl. 144).

O autuante atendendo ao que foi solicitado pela PROFAZ (fl. 145/146) ratificou o procedimento fiscal, afirmando que em relação ao item 6, o art. 97, V do RICMS (Decreto nº 2.460/89), vigente à época dos fatos geradores, era bastante claro ao vedar a utilização do crédito do imposto, quando houvesse sua devolução no todo ou em parte ao próprio contribuinte ou a outros contribuintes. Como, pela própria afirmativa do autuado, o frete do combustível transportado de sua base em São Francisco do Conde para Barreiras foi reembolsado pelo DNC, entendeu correta o estorno dos créditos como realizado na ação fiscal.

Em seguida, afirmou insubsistente a alegação de defesa em relação aos itens 8, 9, 10 e 11, já que nas notas fiscais de entrada os combustíveis estão com temperaturas muito além dos 20°.

No mais, ao se insurgir contra a utilização das quantidades dos estoques fornecidos pela Petrobrás, o autuado havia esquecido que em seu próprio livro Registro de Inventário esta escrita a expressão: “Produtos da Cia. Em instalação de terceiros “. Diante do fato, aplicou o roteiro de auditoria chamada “circularização”, que tem por objetivo verificar a veracidade das informações prestadas pela empresa fiscalizada, em confronto com o informado por terceiros. Assim, em 08/03/1997, entregou ao contribuinte uma intimação para prestação de informações. Ela respondeu em 10/03/1997, informando que seus estoques estavam armazenados na Base da Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR, situada a Rodovia BR-242, km 5 - Vila Nova - Barreiras/BA. Em 12/03/1997, solicitou à Base da Petrobrás Distribuidora S/A - BABAR a informação dos estoques do autuado, solicitação respondida no mesmo dia. Ao confrontar as duas informações, verificou uma diferença entre as quantidades informadas pelo autuado e da empresa detentora dos seus estoques físicos.

Por fim, ressaltou que a o autuado não contestou, em nenhum momento, os valores apresentados pela fiscalização, apenas protestou quanto à utilização do livro Registro de Inventários de terceiros, sem apresentar fundamento legal para suportar seu protesto e se esqueceu de que ela mesma autorizou o armazenamento de seus produtos em poder de terceiros.

A 1ª JJF, em pauta suplementar, baixou o PAF em diligência a ASTEC/CONSEF (fl. 154/155) para que fiscal estranho ao feito tomasse as seguintes providências:

1. Examinasse se o valor do frete integrava o custo das operações, de forma a refletir no preço de venda (item 6);
2. Diante da natureza das mercadorias objeto do levantamento fiscal e das colocações postas pelo contribuinte (itens 8, 9, 10 e 11), que depurasse as diferenças constatadas na ação fiscal, levando-se em consideração as tabelas de conversão e os critérios fixados pelos órgãos federais responsáveis pelo controle das mercadorias em lide.

Ressaltou que, no refazimento do levantamento quantitativo, as quantidades dos estoques deveriam ser aquelas indicadas no livro Registro de Inventário do autuado.

Revisor fiscal informou (fls. 156/157), em relação ao primeiro questionamento do pedido de diligência, que segundo o Superintendente da Esso Brasileira de Petróleo Ltda., no Estado da Bahia, o valor do frete não integrava o custo das operações, pois eram ressarcidos pelo DNC, como forma de não causar prejuízos aos adquirentes.

Em relação os itens 8, 9 e 10, de posse do livro Registro de Inventário da empresa, refez o

levantamento quantitativo dos estoques. E, quanto ao item 11 apresentou novo demonstrativo de débito.

Chamado a tomar conhecimento da revisão efetuada, o autuado manifestou-se (fls. 179/182), observando que, em relação ao item 1, o diligente apenas reproduziu informação verbal fornecida pelo Superintendente da Esso Brasileira de Petróleo, o que ia de encontro ao correto procedimento de uma perícia fiscal que deveria se basear em informações mais detalhadas para não haver equívoco de interpretação. Na verdade, afirmou, a questão era simples: o Governo Federal, através das Resoluções CNP nº 16 e 18 de 1984, que instituíram o subsídio do frete, determinou que o CNP, atual ANP, realizasse o ressarcimento do custo do frete às distribuidoras de combustíveis. Porém este ressarcimento é feito ao custo “líquido”, ou seja, sem o ICMS, que é suportado pelas distribuidoras.

Na mesma linha, entendeu equivocada a conclusão apresentada pelo revisor, pois não foram considerados seus argumentos quanto à variação de temperatura (evaporação do estoque), inclusive previsto na Resolução nº 6 de 1970 do CNP, bem como, as operações de remessas e devoluções de armazenagem (entre a Esso e congêneres e entre congêneres e a Esso).

Requeru nova diligência para restabelecer a verdade dos fatos.

Auditor Fiscal chamado para contra argumentar as razões apresentadas pelo impugnante quanto à revisão efetuada, afirmou que este não apresentou qualquer comprovação do que arguiu. Assim, manteve o teor da diligência efetuada (fl. 186).

Diante do resultado da solicitação feita ao fiscal estranho ao feito e dos argumentos defensivos, mais uma vez a 1ª Junta de Julgamento Fiscal, para dirimir em definitivo as questões em discussão, enviou o processo à Inspeção Especializada (fl. 189).

Aquela Inspeção enviou o PAF à Inspeção de Barreiras (fls. 191). Auditor fiscal lotado nesta inspeção sugeriu, o que foi aceito, que o processo fosse encaminhado ao setor de fiscalização especializado em combustíveis, pois a informação deveria ter embasamento técnico e a empresa havia requerido baixa da inscrição estadual e toda a sua documentação se encontrava em sua filial de Salvador (fl. 196).

O processo foi encaminhado à Gerência de Substituição Tributária. O seu Gerente, em atenção ao que foi solicitado (fls. 199/200) quanto à inclusão ou não do ICMS sobre os fretes, anexou aos autos cópia do Ofício nº 1029/SAB (fl. 200) onde consta informado: “os subsídios que eram concedidos aos produtores de álcool etílico, reembolsados pela ANP e órgãos que a antecederam a companhias distribuidoras, não incluíam o ICMS incidente sobre o preço de venda do referido combustível, do produtor a citadas companhias”.

Como o diligente fiscal lotado na IFEP omitiu-se em prestar esclarecimentos quanto ao item 2 da solicitação e não deu a conhecer o documento que havia apensado aos autos – fl. 200, a 4ª JFJ (fl. 202), mais uma vez os autos foram baixado em diligência. Esta diligência teve por objeto dirimir, em definitivo, as questões em lide relativa às infrações 8, 9, 10 e 11, inclusive com as novas alegações da defesa quanto às operações de remessas e de devoluções de armazenagem entre a Esso e congêneres. Mais uma vez foi ressaltado que, havendo refazimento do levantamento quantitativo, a quantidade dos estoques deveria ser a indicada no livro Registro de Inventário do autuado.

Além do mais, que o autuado fosse intimado para conhecimento do resultado da diligência, bem como da anterior (fls. 199 e 200 do PAF), concedendo-lhe prazo de 10 dias para que, querendo se manifestasse.

Auditor fiscal lotado na IFEP (fls. 215/218) prestou a seguinte informação:

1. em relação ao ICMS estar ou não incluso nos valores ressarcidos pela ANP (antigo DNC) entendeu que a questão já havia sido respondida pelo diligente anterior.
2. quanto à solicitação de depurar as diferenças constadas na ação fiscal, levando-se em

consideração as tabelas de conversão e os critérios fixados pela Resolução nº 6/70 do Conselho Nacional do Petróleo informou que não pode atendê-la tendo em vista que nas notas fiscais de saídas não estavam discriminados os dados referentes à temperatura, densidade, volume e fator de conversão a ser utilizado conforme Resolução acima citada, informações necessárias para a efetivação do procedimento, pois a variação de densidade e volume dos combustíveis se dão em função direta com a variação da temperatura.

3. refez os levantamentos fiscais com base no livro Registro de Inventário da empresa autuada e, ainda, em relação às operações de entradas considerou, apenas, as transferências de combustíveis oriundos da unidade da empresa localizada em Madre Deus. Quanto às saídas incluiu as vendas e transferências, não considerando as remessas e recebimentos ocorridos entre o autuado e a Petrobrás, cujas operações se deram com o CFOP 599 e 199.

4. apurou as seguintes inconsistências no levantamento realizado pelo autuante: a) nas entradas, menos 319.372 litros de óleo diesel no mês de dezembro de 1992, por erro de soma; b) mais 578.312 litros de óleo diesel no mês de dezembro de 1993, também por erro de soma.

Com estas informações, anexou aos autos todas as planilhas do levantamento fiscal, cópias de notas fiscais, exemplos de documentos fiscais de saídas onde em alguns constavam a temperatura ambiente e em outros não, além das tabelas de conversão de densidade para todos os combustíveis. Apresentou o imposto a ser exigido para todos os itens impugnados, ou seja, 8, 9, 10 e 11.

Chamado para tomar conhecimento da diligência realizada, o defendente manifestou-se (fls. 567/574), observando de que a legislação vigente não obriga o contribuinte a prestar informação da temperatura no momento da operação e entrega do combustível ao destinatário. Por outro lado, o diligente poderia obter os dados médios de temperatura e densidade nos órgãos locais competentes.

Atacando o levantamento fiscal apresentou as seguintes questões para o exercício de 1992 e em relação ao álcool e a gasolina:

1. a gasolina C consiste em uma mistura da gasolina A com o álcool anidro (78% e 22%, respectivamente). Assim adquire junto à Petrobrás gasolina e junto às usinas o álcool, produzindo a gasolina C comercializada. Desta forma, era equivocada a acusação de que houve omissão de saídas de álcool anidro e de gasolina A;
2. ao confrontar o total de gasolina C (960.450 litros) como total da gasolina A (774.582 litros) e do álcool anidro (160.089 litros) a diferença entre as entradas e saídas era da ordem de 25.779 litros;
3. não havia sido considerado o percentual de variação de estoque, de que trata a Portaria nº 05 do extinto DNC, que era de 6% sobre o total das aquisições;
4. quanto à omissão de entradas do álcool, acusou, novamente, de que não foi levado em consideração o percentual de 0,6% de perdas.

Com estas considerações, a diferença encontrada de 11.954 litros deveria ser de 5.256,06 litros.

No que tange ao exercício de 1993 e para a gasolina e o álcool:

1. era equivocada a afirmativa de que houve omissão de entradas de gasolina C e MAXI, pois são misturas, de álcool e gasolina, conforme já explicado. Apenas na gasolina MAXI adiciona aditivos. Desta forma, não houve omissão de saídas de álcool anidro e de gasolina A;
2. ao confrontar o total de gasolina C e MAXI (2.076.950 litros) como total da gasolina A (1.710.036 litros) e do álcool anidro (471.227 litros) a diferença entre as entradas e saídas era da ordem de 104.313 litros.
3. não havia sido considerado o percentual de variação de estoque, de que trata a Portaria nº 05 do extinto DNC, que era de 6% sobre o total das aquisições.

Com estas considerações, a diferença encontrada de 15.598 litros deveria ser de 3.598,60 litros.

Em relação ao óleo diesel, entendeu que o levantamento fiscal deveria ser realizado englobando os exercícios de 1992 e 1993, o que fez. Apresentou uma diferença “real” de 10.637 litros, diferença esta, disse, tendo em vista:

1. a Petrobras ao vendê-lo o faz á temperatura ambiente e nesta temperatura é que deve registrar os seus estoques;
2. confrontou os dois exercícios pois, existiram operações efetuadas em 1992 que foram registradas em 1993;
3. não foi considerado o percentual de perda de 0,6%.

Por fim, afirmou que por ser empresa idônea, a mais de 90 anos no mercado nacional, bem como a Petrobrás, jamais comercializaria seus produtos sem emissão de documento fiscal, pois zela por sua conduta ética e profissional.

O autuante foi chamado para tomar conhecimento da diligência realizada (fl. 578), porém não se pronunciou.

## VOTO

A 2ª Instância anulou o julgamento do presente Auto de Infração em sua totalidade (Acórdão CJF Nº 0186-12/06) por entender que, em relação ao levantamento quantitativo dos estoques e relativo ao exercício de 1993, esta 5ª JJF incluiu “acusação que não foi objeto da peça inaugural do processo, incidindo em nulidade insanável, considerando a impossibilidade de “*reformatio in pejus*” do Auto de Infração” e pela “falta de enfrentamento pela Junta de Julgamento Fiscal das questões de mérito articuladas pelo contribuinte quanto ao levantamento quantitativo”. Em vista desta situação e obedecendo as normas que regem este foro administrativo, volto a prolatar meu voto sobre todas as questões suscitadas na presente lide.

O Auto de Infração trata da acusação de onze irregularidades cometidas pela empresa. Ao impugnar o lançamento fiscal o defendente reconheceu seis delas, recolhendo o tributo devido como indicou, conforme cópia de DAE anexado aos autos (fls. 126 e 138). As infrações reconhecidas são as seguintes e nos valores autuados.

1. Recolhimento a menos do ICMS, pela utilização indevida de créditos fiscais, em decorrência da escrituração de valores maiores que o constante nas notas fiscais de entrada de mercadorias em set/92, causando repercussão e recolhimento a menos do ICMS normal em novembro/92 - R\$6,33;
2. Recolhimento a menos do imposto devido nas saídas de mercadorias tributáveis, em decorrência da não escrituração e notas fiscais de saídas de mercadorias tributáveis, fato ocorrido nos meses de nov/92 e mar/93 - R\$4,50 (R\$2,90 e R\$1,60, respectivamente);
3. Recolhimento a menos do ICMS devido nas saídas de mercadorias tributáveis, pela não escrituração das notas fiscais de saída de mercadorias tributáveis, fato ocorrido no mês de dez/92 e causando repercussão de recolhimento a menos do ICMS normal em jan/93 - R\$21,02;
4. Recolhimento a menos do ICMS substituto e devido nas saídas de mercadorias tributáveis, em decorrência da não escrituração das notas fiscais de saída de mercadorias tributáveis no livro Registro de Saídas, no mês de dez/92 - R\$1,52;
5. Recolhimento a menos do imposto devido pela utilização indevida de créditos fiscais, em decorrência da escrituração de notas fiscais no livro Registro de Entrada e cujas mercadorias não deram entrada no estabelecimento, em jan/93 - R\$0,47;
6. Recolhimento a menos do ICMS devido pela utilização indevida de créditos fiscais, em decorrência da escrituração de nota fiscal no livro Registro de Entrada, em dez/93 e causando repercussões de recolhimento a menos do ICMS normal em fev/94 - R\$15,50.

A lide, portanto, somente foi estabelecida quanto às infrações 6, 8, 9, 10 e 11. Passo a análise e decisão das matérias em questão.

O item 6 da presente autuação trata da exigência do ICMS, recolhimento a menos, decorrente da utilização de créditos fiscais de serviços de transporte de mercadorias iniciados na ESSO em Barreiras, serviços estes reembolsados pelo DNC (Departamento Nacional de Combustíveis). O autuado alegou que, de fato, o frete é ressarcido pelo DNC, porém como o preço dos combustíveis é fixado por portarias interministeriais, as quais determinam que o ICMS deve ser calculado sobre o preço, este argumento não fundamentava a pretensão fiscal, pois do valor que era recebido pelas distribuidoras de combustível não constava o imposto, somente acrescido quando da apuração do seu preço, conforme Resoluções CNP nº 16 e 18 de 1984.

Para dirimir as dúvidas existentes os autos foram baixados em diligências. Na primeira, o revisor fiscal, através de informações prestadas pelo Superintendente da Esso Brasileira de Petróleo, disse que o valor do frete não integrava o custo das operações. Eram ressarcidos pelo DNC como forma de não causar prejuízos aos adquirentes, fato rebatido pelo impugnante quando da sua manifestação á citada diligência, por entender que não foi trazida, aos autos, prova material para consubstanciar a informação. Até este momento não existiam dúvidas quanto ao fato de que o valor do frete dos combustíveis era ressarcido pelo DNC. Porém continuava a questão de saber se neste ressarcimento o valor do ICMS estava ou não incluso. Os autos foram baixados à IFEP desta Secretaria da Fazenda, que o encaminhou á Gerência de Substituição Tributária. Nesta ocasião foi apensado aos autos o Ofício nº 1029/SAB da ANP (fl. 200) onde foi informado: *os subsídios que eram concedidos aos produtores de álcool etílico, reembolsados pela ANP e órgãos que a antecederam a companhias distribuidoras, não incluíam o ICMS incidente sobre o preço de venda do referido combustível, do produtor a citadas companhias.*

Diante desta informação, entendo que ficou esclarecida a matéria, tendo razão o impugnante, ou seja, embora o DNC, á época, realizasse o ressarcimento dos fretes sobre os combustíveis, nele não incluía o valor do ICMS. Ele era suportado pela empresa autuada quando da constituição do preço do combustível. Em vista deste fato, as determinações do art. 97, V do RICMS/89, que vedava ao contribuinte creditar-se do imposto relativo à entrada de mercadorias no estabelecimento quando o imposto houvesse sido devolvido no todo ou em parte ao próprio ou a outros contribuintes, aqui não pode ser aplicado.

Nesta circunstância a infração não pode subsistir, sendo, neste momento, desconstituída.

Os itens 8, 9 e 10 tratam de omissões de entradas e saídas de mercadorias (óleo diesel, álcool hidratado, álcool anidro, gasolina sem álcool e gasolina C e Maxi).

O levantamento quantitativo foi realizado levando-se em conta as quantidades apuradas nos documentos fiscais e o livro de inventário da Petrobrás já que ela estocava as mercadorias do autuado. Foi exigido o imposto sobre as entradas das mercadorias (1992 e 1993), bem como sobre as saídas (1993).

Antes de fazer qualquer pronunciamento sobre as questões suscitadas pelo defendente na presente lide, entendo de fundamental importância definir duas questões básicas.

A primeira diz respeito ao enquadramento legal das mercadorias que foram objeto do levantamento quantitativo dos estoques. Álcool, gasolina e óleo diesel são mercadorias enquadradas no regime da substituição tributária, sendo que, atualmente, as refinarias são os responsáveis tributários para o recolhimento do imposto. Assim, as distribuidoras já as recebem com a fase de tributação encerrada. Esta matéria está claramente expressa na legislação em vigor, especialmente no Convênio ICMS 03/99, que trata do encerramento da fase de tributação (substituição tributária) nas operações com combustíveis e lubrificantes, derivados ou não de petróleo. Entretanto, não observei, no anterior julgamento, a legislação no tempo. À época da ocorrência dos fatos geradores (exercícios de 1992 e 1993), a legislação a ser aplicada era a Lei nº 4.825/89 e o RICMS/89.

A Lei nº 4.825/89, no seu art. 13, III e Anexo I, item 10, determinava que cabia às distribuidoras a responsabilidade pelo recolhimento antecipado do imposto sobre as operações subseqüentes que realizassem com combustíveis líquidos e gasosos. Estas determinações foram inseridas no art. 19,



V, letra “a”, do RICMS/89. Além do mais e á época, embora as mercadorias em questão já estivessem sob o manto do regime da substituição tributária, o momento da ocorrência do seu fato gerador não era nas entradas das mercadorias na distribuidora e sim nas suas saídas. Ou seja, a norma tributária deslocou este prazo, postergando o recolhimento do imposto. Esta situação dar uma configuração totalmente diferente ao enfoque que até então estava me pautando. No presente levantamento ainda não se estar a falar em mercadoria comercializada sob o regime da substituição tributária. Elas ao entrarem na distribuidora, caso do autuado, ainda não se encontravam regidas pela substituição tributária, que somente aconteceria quando ele (distribuidor) as vendesse.

Em vista deste fato, a segunda questão a que me refiro se liga diretamente a um levantamento quantitativo dos estoques por espécie de mercadorias que, naquele momento, ainda não se encontravam albergadas pelas normas específicas da substituição tributária. Neste caso, a legislação determinava, e determina, que no caso de auditoria de levantamento quantitativo dos estoques sendo apuradas tanto omissão de entradas como de saídas, deve ser exigido o ICMS sobre o valor de maior expressão monetária (art. 70, § 16, do RICMS/89, art. 60, Parágrafo único, do RICMS/96, art. 60, §, 1º, do RICMS/97 e Portaria nº 445/98).

Após tais considerações e adentrando aos argumentos apresentados pelo impugnante, após diversas revisões, duas situações argüidas pela defesa foram definitivamente sanadas.

A primeira quanto ao livro Registro de Inventário. De fato, a documentação fiscal que deve ser considerada pelo autuante é a da empresa autuada. Não existe respaldo legal para embasar o procedimento tomado pelo fiscal. Desta forma, assim se posicionaram os revisores fiscais.

E a segunda, quando da última revisão somente foi levantada às operações de entradas das transferências de combustíveis oriundos da unidade da empresa localizada em Madre Deus. Quanto às remessas e recebimentos dos estoques da empresa ocorridos com a Petrobrás, cujas operações se deram com o CFOP 599 e 199, elas foram excluídas do levantamento. Esta revisão fiscal encerrou a discussão. Inclusive no seu último pronunciamento, o impugnante não mais questionou as quantidades levantadas. Seus questionamentos foram de outra ordem e com base nas quantidades apresentadas pelo revisor.

Para melhor visualização indico como restaram apuradas as diferenças tanto de entradas como de saídas das mercadorias levantadas pela fiscalização, e que culminaram com a lavratura do Auto de Infração, após terem sido aceitos por esta Junta de Julgamento Fiscal os argumentos de defesa.

**EXERCÍCIO DE 1992**

MERCADORIA	EI	ENTRADA	TOTAL	EF	SAÍDAS REAIS	SAÍDAS C/ NF	OMISSÃO ENTRADAS	OMISSÃO SAÍDAS
Óleo Diesel	0	6.375.650	6.375.650	36.374	6.339.276	6.164.450	0	174.826
Álcool Hidratado	0	1.114.990	1.114.990	14.856	1.100.134	1.112.080	11.946	
Álcool Anidro	0	169.570	169.570	8.831	160.739	650	0	160.089
Gasolina A	0	793.780	793.780	14.848	778.932	4.350	0	774.582
Gasolina C	0	214.500	214.500	0	214.500	1.164.950	950.450	

MERCADORIA	OMISSÃO ENTRADAS	OMISSÃO SAÍDAS	PREÇO MÉDIO	BASE CÁLCULO	ICMS ENTRADA	ICMS SAÍDAS
Óleo Diesel	0	174.826	4.404,3720	769.998.739,27	0,00	130.899.785,68
Álcool Hidratado	11.946		3.507,0340	41.895.028,16	10.473.757,04	0
Álcool Anidro	0	160.089	3.321,8194	531.786.745,93	0,00	132.946.686,48
Gasolina A	0	774.582	3.886,0956	3.010.099.702,04	0,00	752.524.925,51
Gasolina C	950.450		3.592,2482	3.414.252.301,69	853.563.075,42	0
TOTAL					864.036.832,46	1.016.371.397,67
					R\$314,20	R\$369,59

EXERCÍCIO DE 1993

MERCADORIA	EI	ENTRADA	TOTAL	EF	SAÍDAS REAIS	SAÍDAS C/ NF	OMISSÃO SAÍDAS	OMISSÃO ENTRADAS
Óleo Diesel	36.374	12.237.800	12.274.174	16.816	12.257.358	12.554.500	0	297.142
Álcool Hidratado	14.856	2.007.400	2.022.256	21.313	2.000.943	1.985.300	15.643	
Álcool Anidro	8.831	485.900	494.731	13.394	481.337	10.110	471.227	
Gasolina A	14.848	1.764.100	1.778.948	29.172	1.749.776	39.740	1.710.036	
Gasolina C e Maxi	0	0	0	0	0	2.076.950	0	2.076.950

MERCADORIA	OMISSÃO SAÍDAS	OMISSÃO ENTRADA	PREÇO MÉDIO	BASE CÁLCULO	ICMS ENTRADA	ICMS SAÍDAS
Óleo Diesel	0	297.142	86,7691	25.782.743,91	4.383.066,47	0,00
Álcool Hidratado	15.643		101,5329	1.588.279,15	0,00	397.069,79
Álcool Anidro	471.227		133,9025	63.098.473,37	0,00	15.774.618,34
Gasolina A	1.710.036		133,9025	228.978.095,49	0,00	57.244.523,87
Gasolina C e Maxi	0	2.076.950	122,5825	254.597.723,38	63.649.430,84	0
TOTAL					68.032.497,31	73.416.212,00
					R\$24.739,09	R\$26.696,80

Embora não questionado, o último revisor ainda indicou erros do preposto fiscal quando das somas das quantidades de entradas, no mês de dezembro de 1992, do óleo diesel e quanto ao somatório das entradas no exercício de 1993 desta mesma mercadoria. No entanto, tal erro não teve qualquer repercussão no levantamento realizado pelo mesmo.

Houve, ainda, a contestação do autuado quanto a não consideração pelo preposto fiscal dos coeficientes de correção de preços dos derivados de petróleo para as vendas que se realizarem a temperatura superior a 20° C, determinada pela Resolução nº 6/70 do Conselho Nacional e Petróleo. Informou que com base nesta determinação, ao realizar suas vendas converte os combustíveis à temperatura ambiente, assim as registrando em seus estoques. Sendo argumento pertinente tendo em vista as variações que os combustíveis sofrem conforme diversos fatores, inclusive climático, este Colegiado perseguiu, por diversas vezes, a busca da verdade material. Em qualquer momento, nem a empresa autuada nem, tampouco, esta Secretaria da Fazenda forneceram as informações necessárias e essenciais para dirimir a questão. Ressalto que a primeira diligência solicitada foi em 31/3/2003. Não havendo mais condições de realizar nova diligência já que todos os departamentos deste Órgão Fazendário que poderiam se pronunciar já foram envolvidos na questão, a empresa encontra-se com suas atividades encerradas e tendo que dar prosseguimento à lide, neste momento me pauto nas informações constantes nas peças processuais. O autuado apresentou esta conversão exclusivamente para o óleo diesel, conforme verifiko á fl. 573 dos autos. No entanto esta conversão não pode ser considerada para o deslinde da matéria por ser inconsistente. Explico: para o exercício de 1992 ele apresentou uma diminuição das quantidades recebidas para serem ajustadas á 20° C (inclusive, observando as quantidades consignadas nos documentos fiscais de entradas, estes possuem uma determinada quantidade para a apuração do preço a ser pago - a maior e outra a 20° C - a menor), aumentado as de saídas. Para o exercício de 1993, objetivando ajustar o levantamento, inverteu a situação: aumentou as quantidades das entradas e diminuiu as saídas. Ou seja, apresentou cálculos das variações volumétricas de acordo com o exercício em questão e não em termos técnicos.

Também houve questionamento em relação ao percentual de perda (0,6%) dos combustíveis adquiridos com base na Portaria nº 05 do extinto DNC (atual ANP). Este, de igual forma, é argumento pertinente. No entanto, o cálculo apresentado pelo autuado não está correto. O cálculo a ser realizado não pode ser sobre todas as entradas e, simplesmente, subtrair da diferença das omissões de entradas apuradas. Esta diferença deve ser abatida das quantidades totais (aquelas adquiridas com notas fiscais e as adquiridas sem apresentação dos documentos fiscais). Nesta

situação, as omissões de entradas aumentam. Como ele não foi aplicado, não o levo em consideração já que aumentaria todas as omissões de entradas apuradas, não podendo os valores, neste momento, serem majorados.

Em relação ao óleo diesel, o autuado entendeu que o levantamento fiscal deveria ser realizado englobando os exercícios de 1992 e 1993. Não posso aceitar esta situação, pois sem respaldo legal. Além do mais, se existiram aquisições efetuadas em 1992 que deram entrada no estabelecimento em 1993 elas além de não terem sido consideradas no levantamento fiscal, não foram apresentadas.

Ainda existiu questionamento feito pelo contribuinte que deve ser levado em consideração. Ele alegou, o que não foi rebatido em qualquer momento, portanto verdadeiro, que produz a gasolina C e a Maxi. A gasolina tipo C é uma mistura da gasolina tipo A (78%) e do álcool anidro (22%) sendo que na Maxi além destes produtos são incluídos outros aditivos. Efetivamente, comparando o resultado do levantamento fiscal acima indicado, denota-se que as omissões de saídas da gasolina tipo A e do álcool anidro refletem praticamente as omissões de entradas da gasolina tipo C e da Maxi, que, quando da minha decisão, serão levadas em consideração, atendendo, assim, pleito do impugnante.

Com este saneamento e de tudo aqui exposto, tomo como base o levantamento realizado pelo último revisor fiscal e conforme acima indicado.

EXERCÍCIO DE 1992

O autuante detectou omissão de aquisições das mercadorias levantadas. Entretanto, após as diligências efetuadas ficaram constatadas omissões tanto de entradas como de saídas de mercadorias, sendo que as omissões de saídas foram maiores que as de entradas. Por determinações legais, aquela de maior expressão monetária (as de saídas) absorve a outra (as de entradas), pois nela incluída. Ressalto neste momento que embora se esteja exigido o valor do ICMS sobre as saídas e não sobre as entradas, o fulcro da autuação continuou o mesmo, pois ambas as irregularidades se referem à saídas de mercadorias tributáveis desacobertadas do competente documento fiscal.

Entretanto, para o cálculo do imposto a ser exigido, é necessário se levar em consideração a “produção” da gasolina tipo C, conforme meu posicionamento anteriormente exposto. Assim, da omissão das saídas de gasolina tipo A e do álcool anidro deve ser abatida a omissão de entradas da gasolina tipo C, o que excluiu do levantamento fiscal as diferenças da gasolina tipo A e do álcool anidro e diminui a diferença de entradas da gasolina tipo C, conforme abaixo indicado.

Omissão saídas		Omissão de Entradas	
. Gasolina A	774.582	Gasolina C	950.450
. Álcool Anidro	160.089	DIFERENÇA	-15.779
TOTAL	934.671		

Observo que a diferença de entrada de 15.779 litros de gasolina tipo C tem razão de ser, uma vez que neste ano a empresa recebeu, por transferência, gasolina tipo C. No entanto, como as omissões de saídas continuam maiores que as de entradas, o imposto a ser exigido recai sobre elas no valor de R\$47,60, conforme abaixo.

MERCADORIAS	OMISSÃO ENTRADAS	OMISSÃO SAÍDAS	PREÇO MÉDIO	BASE CÁLCULO	ICMS ENTRADA	ICMS SAÍDAS
Óleo Diesel	0	174.826	4.404,3720	769.998.739,27	0,00	130.899.785,68
Álcool Hidratado	11.946		3.507,0340	41.895.028,16	10.473.757,04	0
Álcool Anidro	0	0	3.321,8194	0,00	0,00	0,00
Gasolina A	0	0	3.886,0956	0,00	0,00	0,00
Gasolina C	15.779		3.592,2482	56.682.084,35	14.170.521,09	0
TOTAL					24.644.278,13	130.899.785,68
					R\$8,96	R\$47,60

EXERCÍCIO DE 1993

O autuante exigiu o ICMS tanto pela omissão de entradas das mercadorias como pela omissão de saídas. Após as diligências efetuadas esta situação permaneceu. No entanto, o imposto a ser exigido recai sobre o de maior expressão monetária.

E, mais uma vez, para o cálculo do imposto a ser exigido, é necessário se levar em consideração a “produção” da gasolina tipo C e Maxi, a abatendo das saídas do álcool anidro e da gasolina A, conforme abaixo indicado.

Omissão saídas		Omissão de Entradas	
. Gasolina A	1.710.036	Gasolina C e Maxi	2.076.950
. Álcool Anidro	471.227	DIFERENÇA	104.313
TOTAL	2.181.263		

Esta diferença de 104.313 litros de gasolina A e de álcool anidro devem continuar no levantamento fiscal como omissões de saídas, pois foram vendas sem documentação fiscal, não tendo pertinência o argumento da defesa de que não existiu nenhuma omissão de saídas das referidas mercadorias. Como o preço médio das duas mercadorias é o mesmo (Cr\$133,9025), unir suas quantidades não influencia no cálculo final do imposto, conforme a seguir indico.

MERCADORIAS	OMISSÃO ENTRADAS	OMISSÃO SAÍDAS	PREÇO MÉDIO	BASE CÁLCULO	ICMS ENTRADAS	ICMS SAÍDAS
Óleo diesel	297.142	0	86,7691	25.782.743,91	4.383.066,47	0,00
Álcool hidratado	0	15.643	101,5329	1.588.279,15	0,00	397.069,79
Gasolina A e Álcool Anidro	0	104.313	133,9025	13.967.771,48	0,00	3.491.942,87
Gasolina C e Maxi	0	0	122,5825	0,00	0,00	0,00
TOTAL					4.383.066,47	3.889.012,66
					R\$1.593,84	R\$1.414,19

Neste exercício as omissões de entradas foram maiores que as de saídas. Diante da norma legal, o imposto a ser exigido recai sobre estas entradas, porém no valor de R\$1.058,53, conforme apurado pela fiscalização, pois neste momento não se pode aumentar o valor do imposto lançado no Auto de Infração.

A infração 11 trata da exigência do imposto, por antecipação tributária, referente à mercadorias que, quando de suas saídas do estabelecimento autuado, se enquadraram no regime da substituição tributária, diante das determinações legais e conforme já explanado ao longo desta decisão. Quando do lançamento fiscal, o imposto exigido se referiu ao exercício de 1993, pois no exercício de 1992 o autuante não apurou qualquer saída de mercadorias desacompanhada de documento fiscal. Após os diversos saneamentos realizados, ficaram constatadas diferenças nestas saídas. Como não houve o lançamento, não se pode exigir o imposto que seria devido. Porém para o exercício de 1993 o ICMS é exigido sobre as diferenças de saídas sem notas fiscais apuradas sobre as mercadorias que neste momento se enquadraram no regime da substituição tributária e o imposto é devido por antecipação tributária.

As razões de defesa foram as mesmas apresentadas para as infrações 8 e 9. Diante de toda as explicações e decisão já posta neste voto, não tem mais pertinência voltar aos mesmos argumentos.

Desta forma, mantenho parcialmente a infração no valor de R\$183,84, conforme levantamento que apresento a seguir, observando que a multa é de 60% e não de 70% conforme aplicada pelo autuante, ao teor do art. 61, III, “b”, da Lei nº 4.825/89.

Mercadorias	Base de cálculo	Mva (%)	B. Cálculo subs. Tributária	Icms Saídas	Icms sub. Tributária
Álcool Hidratado	1.588.279,15	13	1.794.755,44	397.069,79	51.619,07
Gasolina A e Álcool Anidro	13.967.771,46	13	15.783.581,75	3.491.942,87	453.952,57
TOTAL				3.889.012,66	505.571,64

**R\$1.414,19**

**R\$183,84**

Voto pela PROCEDÊNCIA EM PARTE da autuação para exigir o ICMS no valor de R\$1.339,31, sendo solicitado que o Órgão Competente desta Secretaria da Fazenda homologue os valores efetivamente recolhidos.

## 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 **02633356/97**, lavrado contra **ESSO BRASILEIRA DE PETRÓLEO LTDA.**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor total de **R\$1.339,31**, corrigido monetariamente, acrescido da multa de 60% sobre o valor de R\$233,18, e 70% sobre o valor de R\$1.106,13, previstas no art. 61, incisos III, alínea “b”, IV “a” e VIII, “a”, da Lei 4.825/89, e dos acréscimos moratórios, devendo ser homologados os valores efetivamente recolhidos.

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, 25 de agosto de 2006.

MÔNICA MARIA ROTERS - PRESIDENTE/RELATORA

CLAUDIO MEIRELLES MATTOS - JULGADOR

LUIS ROBERTO DE SOUSA GOUVÊA - JULGADOR