

A. I. Nº - 146468.0070/06-8  
AUTUADO - TORRES E CARVALHO COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO  
AUTUANTE - HENRIQUE IJALMAR LOPES GRANGEON  
ORIGEM - INFRAZ VAREJO  
INTERNET - 28.11.2006

1<sup>a</sup> JUNTA DE JULGAMENTO FISCAL

ACÓRDÃO JJF Nº 0367-01/06

**EMENTA: ICMS.** 1. 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 desacompanhada de documentação fiscal e o imposto por antecipação de responsabilidade do próprio sujeito passivo. Infrações caracterizadas. 2. DOCUMENTOS FISCAIS. NOTAS FISCAIS. **a)** ESTABELECIMENTO USUÁRIO DE ECF. EMISSÃO DE NOTAS FISCAIS DE VENDA A CONSUMIDOR CONCOMITANTEMENTE AO USO DO EQUIPAMENTO EMISSOR DE CUPOM FISCAL. DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. MULTA. Os contribuintes usuários de equipamento emissor de cupom fiscal (ECF) somente estão autorizados a emitir notas fiscais de venda a consumidor ou modelo 1, nos casos de sinistro ou defeito do equipamento, ou por se encontrarem impedidos de emitir o cupom fiscal. Infração caracterizada. **b)** VENDAS A CONSUMIDOR FINAL. FALTA DE EMISSÃO DA DOCUMENTAÇÃO FISCAL CORRESPONDENTE. MULTA POR DESCUMPRIMENTO DE OBRIGAÇÃO ACESSÓRIA. A constatação de omissão de saídas de mercadorias cujo imposto já houvera sido recolhido pelo regime de substituição tributária, configura a realização de vendas sem emissão de documentos fiscais. Subsistência da infração, porém com adequação da penalidade aplicada. 3. LIVROS FISCAIS. REGISTRO DE INVENTÁRIO e REGISTRO DE UTILIZAÇÃO DE DOCUMENTOS FISCAIS E TERMOS DE OCORRÊNCIAS. FALTA DE ESCRITURAÇÃO. MULTA. Infração caracterizada. Rejeitada a preliminar de nulidade argüida pelo sujeito passivo. Auto de Infração **PROCEDENTE EM PARTE.** Decisão unânime.

## RELATÓRIO

O Auto de Infração em lide foi lavrado em 28/06/2006, atribuindo ao sujeito passivo o cometimento das seguintes infrações:

01 - Falta de recolhimento do imposto, na condição de responsável solidário, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal e, consequentemente, sem a respectiva escrituração das entradas de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, exigindo ICMS no valor de R\$11.187,31, acrescido da multa de 70%. É esclarecido que a infração está demonstrada nos Anexos I a IV, acostados ao PAF e cujas cópias foram entregues ao contribuinte em 20/06/2006, tendo sido fixado o prazo de oito dias para apresentação de justificativas quanto às diferenças apontadas. Ressalta-se que no exercício de 2003 o valor do débito apurado foi de R\$ 15.284,52, sendo deduzida a importância de R\$ 4.689,56, referente ao Auto de Infração 206948.0009/03-0, lavrado em 30/10/2003, referente a levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, e objeto de parcelamento, conforme Processo nº 696.048;

02 - Falta de recolhimento do imposto, por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo, apurado em função do valor acrescido, de acordo com os percentuais de margem de valor adicionado, deduzida a parcela do tributo calculada a título de crédito fiscal, por ter adquirido mercadorias de terceiros desacompanhadas de documentação fiscal, decorrente da omissão do registro de entrada de mercadorias sujeitas ao regime de substituição tributária, apurado mediante levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, exigindo ICMS no valor de R\$ 1.527,44, acrescido da multa de 60%. A irregularidade está demonstrada nos Anexos I a IV, acostados ao PAF e cujas cópias foram entregues ao contribuinte. Ressalta-se que no exercício de 2003 o valor do débito apurado foi de R\$ 4.273,55, sendo deduzida a importância de R\$ 2.915,24, referente ao Auto de Infração 206948.0009/03-0, lavrado em 30/10/2003, referente a levantamento quantitativo de estoque por espécie de mercadorias em exercício aberto, e objeto de parcelamento, conforme Processo nº 696.048;

03 - Emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal nas situações em que o autuado estava obrigado, nos meses de janeiro a junho, outubro e novembro de 2005, gerando uma multa fixa de R\$1.657,76, com base no percentual de 5%, conforme discriminado no Anexo V, acostado ao PAF, cuja cópia foi entregue ao contribuinte;

04 - Falta de escrituração dos livros fiscais Registro de Inventário e do Registro de Utilização de Documentos Fiscais e Termo de Ocorrência, com aplicação da multa fixa de R\$460,00;

05 - Falta de emissão de notas fiscais correspondentes às operações realizadas, impondo-se a multa fixa no valor de R\$ 690,00. Consta que a irregularidade ocorreu nos exercícios de 2003, 2004 e 2005, gerando a penalidade prevista no art. 915, inciso XIV-A, alínea “a”, do RICMS/BA. Nesses exercícios foram constatadas omissões de saídas de mercadorias cujo imposto já houvera sido recolhido pelo regime de substituição tributária.

O autuado apresentou impugnação às fls. 291 a 295, salientando a lisura e assertividade com que foram conduzidas as diligências realizadas pelo auditor fiscal, fruto de minuciosa investigação em busca da verdade material que deve nortear os procedimentos instaurados pela administração pública, em especial quando existem controvérsias que podem repercutir na esfera patrimonial de entes privados.

Quanto às diferenças apuradas relativas à gasolina comum e à aditivada, ressaltou que as razões de defesa apresentadas estão fiéis aos levantamentos quantitativos e averiguações realizadas pelo autuante em relação às notas fiscais de compra e aos LMC's - Livros de Movimentação de

Combustíveis, o que demonstra a sua boa-fé, na condução das atividades de revenda de combustíveis e quanto ao recolhimento dos tributos correspondentes. Aduziu que tanto é assim, que de acordo com as razões que integram as Alegações Finais protocoladas em 28/07/2006, as diferenças apuradas no período objeto da autuação justificam-se em face do lançamento de gasolina comum no tanque utilizado para acondicionamento de gasolina aditivada.

Embora não se faça presente uma comprovação fática, a equivalência identificada entre as “omissões de entrada de gasolina aditivada” e a “omissão de saída de gasolina comum”, conforme demonstrativo realizado pelo autuante, mostra a lógica primordial da justificativa.

O autuado alegou que além da coincidência numérica, existem as seguintes situações fáticas:

- 1) Tratava-se do período inicial das operações por parte da empresa sucessora, Torres e Carvalho;
- 2) Era preciso recuperar o nível de investimento na aquisição de combustíveis perante a BR Distribuidora, tendo em vista o histórico de declínio de compras, fato que repercutia no descumprimento de metas estabelecidas no contrato avençado com a distribuidora (fls. 305/306);
- 3) Era fundamental retomar a capacidade de venda, mediante a utilização de toda a capacidade instalada do posto, captação e/ou fidelização da clientela outrora existente e de novos clientes, além do regular e eficaz atendimento aos clientes sazonais;
- 4) E, por fim, fazia-se necessária a prática de austeridade na redução de despesas e perdas, o que justificava o conhecimento prévio de níveis seguros de aquisição e estocagem de cada espécie de combustível comercializado, o que exigia um posicionamento conservador e prudente quanto às aquisições, tanto do ponto de vista quantitativo quanto do qualitativo.

Observou que embora os preços sejam equivalentes, a venda de gasolina comum se dá de maneira muito mais arrojada do que a de gasolina aditivada, o que explica a compra da primeira em quantidade que excedia os limites dos tanques destinados especialmente para o referido produto.

Salientou que sendo a diferença encontrada no levantamento plenamente justificável, e em atenção ao princípio da primazia da realidade, deve ser considerado o somatório dos combustíveis como sendo de um tipo (gasolina comum + gasolina aditivada), para que seja afastada a presunção de veracidade quanto ao levantamento efetuado pelo autuante.

Esclareceu que esse pleito fora acatado pela ASTEC – Assessoria Técnica do CONSEF, em seu Parecer nº 0007/2005 (fls. 307 a 316), em atendimento a diligência requerida pela 1ª CJF, para avaliação das diferenças apuradas, contra o impugnante, nos autos do PAF nº 206948.0001/04-7, quando, através do Acórdão 0202-03/04 (fls. 317 a 321), foi reconhecida a aludida tese, confirmando a veracidade da troca de tanques como razão para as diferenças apuradas.

Requeru a desconstituição do Auto de Infração, tendo em vista a inexistência de quaisquer elementos que comprovem as infrações descritas.

O autuante prestou informação fiscal às fls. 324 a 328, explicando que a exigência fiscal decorreu de solicitação da COPEC – Coordenação de Fiscalização de Petróleo e Combustível, que gerou um Relatório Fiscal (50 a 65), para atendimento de solicitação feita pela CPI dos Combustíveis, instalada junto à Assembléia Legislativa/BA. Para tanto, foi encaminhado à INFRAZ Varejo o Processo nº 037099/2006-4, que apresenta o Relatório Fiscal narrando as irregularidades supostamente praticadas pelo autuado (fls. 36 a 50).

Em função dessa solicitação, foi programada uma ação fiscal para homologar os exercícios de 2003 a 2005, com aplicação de Roteiro de Auditoria de Levantamento Quantitativo de Estoque, a

ser aplicado em relação a gasolina comum, gasolina aditivada, álcool e diesel comum, que resultou na lavratura do presente Auto de Infração.

Esclareceu que em decorrência dos fatos constantes às fls. 226 a 264, o período relativo a 27/09/2002 a 30/04/2003, ficou sob responsabilidade da empresa Posto Beira Rio Ltda., I. E. 23.678.644, que teve seu processo de baixa liberado pela SEFAZ. Deste modo, o período de responsabilidade do autuado se restringiu àquele compreendido entre 01/05/2003 e 31/12/2005, conforme indicado no Auto de Infração. Registrhou, ainda, que as exigências fiscais feitas através do Auto de Infração 206948.0009/03-0 (fls. 227 a 232), foram devidamente deduzidas quando da lavratura do presente Auto de Infração, haja vista ter alcançado o período de 01/05/2003 a 30/09/2003, em levantamento de estoque em exercício aberto (infrações 01 e 02).

Alegou que no desenvolvimento do referido levantamento, foram utilizados os procedimentos recomendados para o segmento específico de comércio a varejo de combustíveis, disciplinados pela ANP – Agência Nacional de Petróleo (Portarias DNC 26/1992 e ANP 116/2000) e pela própria SEFAZ/BA (Pareceres 3820/2002, 327/2005 e 7754/2005), todos acostados ao PAF às fls. 179 a 192.

Afirmou que o autuado, através de suas razões de defesa, acatou integralmente as infrações 03, 04 e 05, insurgindo-se parcialmente contra as infrações 01 e 02 (gasolina aditivada), com base na argüição de que as diferenças se justificavam pelo lançamento de gasolina comum no tanque destinado à gasolina aditivada. Lembrou que os valores impugnados são da ordem de R\$ 10.594,96 (infração 01) e R\$ 1.358,31 (infração 02), que dizem respeito a diferenças apuradas na gasolina aditivada, que caracterizaram entradas sem notas fiscais, conforme demonstrativo de fl. 81 e anexos.

Manifestou o entendimento de que as alegações defensivas têm um cunho unicamente protelatório, com base nas seguintes argumentações:

1 - A Port. 116/2000 da ANP, através do art. 10, inciso IV, determina que o revendedor varejista de combustíveis deve identificar em cada bomba abastecedora, de forma destacada, visível e de fácil identificação para o consumidor, o combustível comercializado, informando se o mesmo é comum ou aditivado.

2 - Os produtos em questão possuem codificação fiscal própria (saída no ECF), bem como controles específicos nos livros de Movimentação de Combustíveis, existindo um LMC para controle de gasolina comum e outro que controla exclusivamente as operações com gasolina aditivada. Acrescentou que as notas fiscais de entrada recebidas pelo impugnante, separam a gasolina em comum e aditivada, lembrando que os LMC's e as respectivas notas fiscais de entrada foram apresentadas à fiscalização, que planejou a ação fiscal com base nessas premissas.

3 - Outro fato extremamente importante, que comprova a prática do ilícito, se refere ao fato de que o autuado praticava, à época da ocorrência dos fatos geradores, preços diferenciados para a gasolina comum e para a aditivada, como demonstram as informações levantadas no LMC (fls. 215 a 220). Tal constatação evidencia a violação ao direito do consumidor, que ao pagar mais caro pela gasolina aditivada, o faz na expectativa de obter um melhor desempenho do produto, no que concerne à performance do veículo, devido à função específica daquele combustível.

4 - Esclareceu que o impugnante não tem o direito de alterar as características de determinado produto a seu bel prazer, movido unicamente para atender os seus interesses comerciais, tanto é assim que o inciso IV, do art. 9º, da citada portaria vedava ao revendedor varejista misturar qualquer produto ao combustível automotivo.

5 – Lembrou, finalmente, que no atual cenário de fraudes, adulterações, violações de bombas, infidelidade à bandeira, etc, conforme matérias inseridas nos autos, é fundamental que se crie a conscientização de que a firmeza na decisão de regular o mercado e o empenho da fiscalização são a chave do sucesso no combate às ações fraudulentas praticadas no setor de combustíveis,

como ficou comprovado pela CPI acima referenciada, cuja documentação foi encaminhada ao Ministério Público, que deve indicar as mais de cem empresas envolvidas na prática dessas fraudes.

Objetivando enfatizar seu ponto de vista, o autuante transcreveu trechos do Relatório Final da CPI dos Combustíveis: “... a prática destas fraudes é uma flagrante violação ao Código de Defesa do Consumidor, na medida em que expõe o consumidor à compra de um produto distinto do exposto à venda, ao tempo em que tipifica a concorrência desleal, numa simbiose fraudulenta a ultrajar a tutela dos direitos transindividuais indisponíveis”. O outro trecho diz que “... somente para se ter uma idéia, antes do início da CPI eram comercializados na Bahia dois milhões de litros de álcool hidratado. Depois de pouco mais de um ano de trabalho, esse número subiu para 20 milhões de litros, sem que ocorresse nenhum boom no mercado.”.

Concluiu, manifestando-se convencido da efetiva prática do ilícito fiscal pelo deficiente, que não conseguiu comprovar a improcedência da presunção, conforme fl. 57 do PAF, sugerindo a manutenção da exigência fiscal em toda a sua plenitude.

Cientificado quanto ao teor da informação fiscal e da documentação anexada, o sujeito passivo se manifestou às fls. 344 a 348, argüindo que o autuante desconsiderou circunstâncias fáticas essenciais à demonstração da boa-fé do impugnante, assim como o cumprimento das obrigações fiscais sujeitas à fiscalização pela SEFAZ.

Reiterando os termos da sua peça de defesa, aduziu as seguintes observações:

- a) Infrações a normas administrativas estabelecidas pela ANP, órgão regulador da atividade varejista de combustíveis no país, não podem ser confundidas com infrações de cunho fiscal, podendo coexistir apenas quando além do descumprimento da norma especial houver prejuízo ao erário, o que não vem a ser o caso;
- b) Já reconheceu as infrações relativas à escrituração dos LMC's, sanando-as em toda a sua integralidade, salientando, entretanto, que a irregularidade fiscal em referência não gera, por si só, crédito fiscal, devendo, por princípio de direito, o fato sobrepor à norma, especialmente quando há repercussão patrimonial para o particular na relação público-privada;
- c) Ressaltou que embora fiscalizado reiteradamente, tanto pela ANP, como pela SEFAZ/BA, nunca foi autuado por qualquer tipo de adulteração de combustível, conforme histórico que não representa a expectativa nesse sentido demonstrada pelo autuante.

Requereu que sejam desconsiderados os termos da Informação Fiscal em exame, acatando a defesa em todos os seus termos.

## VOTO

O presente Auto de Infração foi lavrado para exigir o ICMS, em razão de irregularidades constatadas em levantamento quantitativo de estoques, nos exercícios de 2003 a 2005 e para aplicar multas devido à emissão de outro documento fiscal em lugar daquele decorrente do uso de equipamento de controle fiscal, por falta de escrituração de livros fiscais e por falta de emissão de notas fiscais referentes a saídas de mercadorias cujo imposto já houvera sido recolhido pelo regime de substituição tributária.

Observo que o sujeito passivo não impugnou o lançamento referente às infrações 03 a 05, o que caracteriza ter reconhecido expressamente as irregularidades apuradas nesses itens da autuação. Vejo que o procedimento fiscal, nesses casos, foram realizados atendendo as orientações legais, tendo a exigência fiscal ocorrido de forma correta, à exceção da infração 05, para a qual foi aplicada a multa de R\$ 690,00, tendo sido citada no Auto de Infração que a mesma estaria capitulada no art. 42, inciso II, “d”, da Lei 7.014/96, quando para o caso em tela deve ser aplicada a multa prevista no inciso XXII, do mesmo artigo e lei. Assim, ficam mantidas as infrações 03 a

05, porém com a adequação da multa aplicada no caso da infração 05, alterada para o valor de R\$50,00.

Saliento que o lançamento tributário, em momento algum impediu o sujeito passivo de exercer a ampla defesa e o contraditório, estando todas as infrações descritas com bastante clareza e apoiadas nos documentos fornecidos pelo autuado, estando providas de demonstrativos e levantamentos quantitativos com base nos valores reais escriturados pelo estabelecimento, sendo que o roteiro de fiscalização de Auditoria de Estoques está em perfeita consonância com os princípios contábeis, servindo de elemento de prova da apuração do crédito tributário.

No que se refere às infrações 01 e 02, constato que os procedimentos conduzidos pela fiscalização apresentam sintonia com as regras estabelecidas na Portaria 445/98 e no que se refere à consideração das perdas e sobras para apurar os débitos do período, segue as diretrizes emanadas da Portaria nº 26/92, do DNC, que instituiu a obrigatoriedade do Livro de Movimentação de Combustíveis (LMC).

O autuado atua no comércio varejista de combustíveis e, como tal, normalmente deveria receber as mercadorias que adquire por meio de notas fiscais com o ICMS pago por antecipação tributária. Entretanto, na situação em análise, exige-se corretamente o imposto devido, por solidariedade, bem como o ICMS devido por antecipação tributária, de responsabilidade do próprio sujeito passivo (apurado em função do valor acrescido), em razão da constatação da falta de registro, em sua escrituração, de entradas de combustíveis, ocorridas em seu estabelecimento.

As ocorrências citadas foram detectadas por meio de levantamento quantitativo de estoques dos produtos ÁLCOOL, GASOLINA COMUM, GASOLINA ADITIVADA e ÓLEO DIESEL, com base nos registros constantes no LMC escriturado pelo contribuinte, nas notas fiscais de entradas e de saídas e no livro Registro de Inventário, tendo sido apuradas quantidades de entradas de mercadorias sem os devidos registros fiscais e contábeis, nos exercícios 2003 a 2005.

O contribuinte impugnou o lançamento concernente a essas duas infrações, justificando que a diferença verificada teria decorrido do fato de ter sido acondicionada gasolina comum no tanque utilizado para depósito de gasolina aditivada. Argüiu, ainda, ter ocorrido a necessidade de retomar a capacidade de venda, mediante a utilização de toda a capacidade instalada do posto e que a venda de gasolina comum ocorre de maneira muito mais arrojada do que a de gasolina aditivada, o que explicaria a compra da gasolina comum em quantidade que teria excedido os limites dos tanques destinados especialmente para esse produto.

O sujeito passivo argüiu, também, que a gasolina comum e a aditivada deveriam ser consideradas em conjunto para fins de apuração dos quantitativos de entrada e de saída, alegando que através do Parecer 0007/2005 (fls. 307 a 316), a ASTEC/CONSEF teria se manifestado em favor dessa tese, confirmando a veracidade da troca de tanques como razão para as diferenças apuradas. Verifico que no caso pretérito apontado, o autuado justificara que houvera acondicionado gasolina aditivada no tanque destinado à gasolina comum em decorrência de problemas de vazamento no tanque destinado ao primeiro produto. Observo, entretanto, que a consideração dos dois tipos de combustível em conjunto, adotada no referido julgamento, decorreu da alegação do sujeito passivo quanto à ocorrência do vazamento em um de seus tanques.

Saliento que em relação ao presente caso não existe no PAF nenhuma prova de que o produto “gasolina comum” tenha sido adquirido acompanhado das respectivas notas fiscais, não havendo, de igual modo, nenhum elemento comprovando que esses combustíveis tivessem sido acondicionados em tanques destinados à “gasolina aditivada”, conforme arguido pelo sujeito passivo. Deste modo, restou comprovada a ocorrência da omissão de entradas de gasolina aditivada, o que confirma o acerto da exigência tributária.

Observo, por outro lado, que as exigências fiscais feitas através do Auto de Infração 206948.0009/03-0, foram deduzidas pelo autuante quando da lavratura do Auto de Infração em lide, tendo, para tanto, observado os períodos comuns fiscalizados, o que afastou a possibilidade de cobrança do imposto em duplicidade.

No que diz respeito às alegações defensivas de que a desobediência às normas instituídas pela ANP, não têm correlação com os procedimentos a serem adotados pelos revendedores varejistas de combustíveis no atendimento à legislação do ICMS, saliento que as mesmas apenas têm pertinência, quando o desatendimento àqueles preceitos não resulta em cometimento de infração contra a legislação tributária estadual referente a esse tributo.

Desta forma, estando convencido quanto ao acerto da fiscalização no tocante à exigência tributária, em decorrência da constatação da falta de registro de entradas de mercadorias enquadradas na substituição tributária, mantendo essas duas infrações na íntegra.

Diante do exposto, voto pela procedência em parte do Auto de Infração.

#### **RESOLUÇÃO**

ACORDAM os membros da 1ª Junta de Julgamento Fiscal do Conselho de Fazenda Estadual, por unanimidade, julgar **PROCEDENTE EM PARTE** o Auto de Infração **146468.0070/06-8**, lavrado contra **TORRES E CARVALHO COMÉRCIO DE DERIVADOS DE PETRÓLEO**, devendo ser intimado o autuado para efetuar o pagamento do imposto no valor de R\$ **12.714,75**, acrescido das multas de 70% sobre R\$ 11.187,31 e 60% sobre R\$ 1.527,44, previstas, respectivamente, no art. 42, incisos III, e II, alínea “d” da Lei nº 7.014/96, e dos acréscimos legais, além das multas no valor total de **R\$2.167,76**, previstas nos incisos XIII-A, alínea “h”, XV, alínea “d” e XXII, do artigo e Lei citados, com os acréscimos moratórios na forma prevista pela Lei 9.837/05.

Sala das Sessões do CONSEF, 16 de novembro de 2006.

CLARICE ANÍZIA MÁXIMO MOREIRA – PRESIDENTE

VALMIR NOGUEIRA DE OLIVEIRA – RELATOR

RUBENS MOUTINHO DOS SANTOS – JULGADOR